



UCAM
UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE MURCIA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y DE LA EMPRESA

Departamento de Derecho

“Mecanismos de defensa del contribuyente. Los
derechos y garantías en la normativa tributaria.”

Autor:

Lic. Joaquín Moya- Angeler Sánchez

Director:

Dr. D. Francisco de la Torre Olid

Murcia, 04 de abril de 2016

JOAQUÍN MOYA-ANGELER SÁNCHEZ



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y DE LA EMPRESA

Departamento de Derecho

“Mecanismos de defensa del contribuyente. Los
derechos y garantías en la normativa tributaria.”

Autor:

Lic. Joaquín Moya- Angeler Sánchez

Director:

Dr. D. Francisco de la Torre Olid

Murcia, 04 de abril de 2016

JOAQUÍN MOYA-ANGELER SÁNCHEZ

INDICE

Murcia, 12 de febrero de 2016.....	1
Murcia, 12 de febrero de 2016.....	3
ABREVIATURAS.....	14
1 . introducción.	18
2 . PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.	20
2.1 El principio de seguridad jurídica. (art. 9.3 CE).	20
2.2 El principio de la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3. CE).	25
2.3 El principio de irretroactividad de las normas tributarias(art. 9.3. CE).	26
2.4 El derecho a la intimidad (art. 18.1. de la CE).	28
2.5 El principio de neutralidad. (Artículo 103.1 CE).	30
2.6 El principio de legalidad en la actuación administrativa. (Artículo 106.1.de la CE). 31	
2.7 El principio de responsabilidad patrimonial. (Artículo 106.2.de la CE).....	31
2.8 PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA DEL ART.95 BIS DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	33
3 . LOS PRINCIPIOS DEL ARTÍCULO 3.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	35
3.1 El principio de proporcionalidad.....	36
3.2 El principio de eficacia.....	37
3.3 Principio de limitación de costes indirectos.....	37
3.4 Principio del respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.	38
4 DERECHOS DERIVADOS DE LAS OBLIGACIONES ECONÓMICAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RECOGIDOS EN LOS ARTÍCULOS 30 A 33 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	39
4.1 Introducción.	39
4.2 La obligación de satisfacer los intereses de demora.	43

4.3	La obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.	51
4.4	Derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos.....	60
4.5	Derecho al reembolso de los costes de las garantías y a la reducción proporcional de la garantía aportada.	70
5	. LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. EL ESTATUTO JURIDICO DE LOS CIUDADANOS EN MATERIA TRIBUTARIA.	80
5.1	Introducción.	80
5.2	Los deberes de información y asistencia.	85
5.2.1	Fundamento y antecedentes de los deberes de información y de asistencia.....	85
5.2.2	Delimitación conceptual de los deberes de información y de asistencia..	96
5.2.3	Actuaciones que forman parte del deber de información:.....	101
5.2.4	Actuaciones que conforman el deber de asistencia:	137
5.3	El derecho a usar las lenguas oficiales en el territorio de la Comunidad Autónoma.	146
5.4	Los derechos reconocidos a los obligados tributarios derivados de las obligaciones procedimentales de la Administración.	150
5.4.1	Los derechos que nacen de la adaptación al ordenamiento tributario de los derechos administrativos.	150
5.4.2	Los derechos de contenido tributario.....	225
6	. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	251
6.1	Inicio del procedimiento de comprobación.	252
6.2	Modificación del alcance de las actuaciones.	255
6.3	Personación del obligado en las actuaciones de comprobación.	255
6.4	Procedimientos iniciados mediante declaración.	256
6.5	Rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.....	257
6.6	Plazos de resolución y caducidad.....	258
6.7	La notificación de las liquidaciones tributarias.....	259

6.8	Efectos de las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de comprobación limitada	261
7	. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	263
7.1	Inicio del procedimiento inspector.	264
7.2	Ampliación del alcance de las actuaciones en el procedimiento inspector. ...	267
7.3	Límites y garantías ante las facultades de la inspección.....	268
7.4	Comparecencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras.	271
7.5	Plazo de las actuaciones inspectoras.	272
7.6	Documentación de las actuaciones inspectoras.	275
7.7	Derecho al trámite de audiencia en el procedimiento inspector.	277
7.8	Limitaciones del derecho a recurrir las actas de conformidad y las actas con acuerdo.	278
7.9	Liquidaciones provisionales y definitivas en el procedimiento inspector.	279
8	. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.	283
8.1	El principio de proporcionalidad en las actuaciones recaudatorias.	283
8.2	Derecho a la notificación del inicio del procedimiento de apremio.	285
8.3	Limitaciones del derecho a recurrir en el procedimiento de recaudación.	287
8.4	Derecho a la suspensión del procedimiento de apremio en los casos previstos legalmente.	287
8.5	Derecho de imputación y consignación de pagos.....	288
8.6	Derechos en las actuaciones de embargo de bienes.	289
8.7	Derechos referidos a la enajenación de los bienes embargados.....	290
8.8	Derechos en el procedimiento frente a sucesores y responsables.	293
8.9	Especialidades en el procedimiento recaudatorio de algunos derechos reconocidos en el artículo 34.1 de la LGT.	297
9	. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS.	299
9.1	Principios, derechos y garantías que informan la potestad sancionadora tributaria.	300

9.1.1	El derecho a la presunción de inocencia. (Art. 24.2 de la CE).....	301
9.1.2	El derecho a no declarar contra sí mismo (a no auto-incriminarse) y a no declararse culpable. (Art. 24.2. de la CE).....	302
9.1.3	El derecho a conocer la acusación o principio acusatorio. (Art. 24.2. de la CE).	302
9.1.4	El principio de legalidad sancionadora. (Art. 25.1. de la CE).....	303
9.1.5	El principio de tipicidad. (Art. 25.1. de la CE).....	303
9.1.6	El principio de irretroactividad.....	304
9.1.7	El principio de culpabilidad (Art. 25.1. de la CE).....	304
9.1.8	El derecho al “non bis in ídem” o no concurrencia. (Art. 25.1. de la CE).	305
9.1.9	El principio de personalidad de la sanción. (Art. 25.1. de la CE).....	306
9.1.10	El principio de proporcionalidad de la sanción. (Art. 25.1. de la CE).....	306
9.2	Derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario.....	307
9.2.1	Derecho a la tramitación separada del procedimiento sancionador.....	308
9.2.2	Iniciación del procedimiento sancionador tributario.....	311
9.2.3	Audiencia al interesado.....	312
9.2.4	Plazos de resolución y caducidad.....	313
9.2.5	Derecho a la suspensión automática de la ejecución de las sanciones por la interposición de recurso.....	314
9.2.6	Prescripción de las sanciones tributarias.....	316
10	LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS.....	318
10.1	ANTECEDENTES: EL ORIGEN DE LA VIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.....	318
10.2	Naturaleza de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales.....	329
10.3	Ámbito de actuación de los Tribunales Económico-Administrativos municipales. Competencias y funciones.....	334
10.3.1	Ámbito de actuación. Los municipios de gran población.....	334
10.3.2	Función revisora: La resolución de reclamaciones económico-administrativas.....	337
10.3.3	Dictamen de los proyectos de ordenanzas fiscales.....	342
10.3.4	Elaboración de estudios y propuestas en materia tributaria.....	345

10.4	Composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos municipales.....	345
10.4.1	Composición de los TEAMs.....	345
10.4.2	Organización de los TEAMs.....	349
10.4.3	Funcionamiento de los TEAMs.....	352
10.5	La reclamación económico-administrativa. Procedimiento de tramitación... 355	
10.6	El procedimiento económico-administrativo municipal y los derechos y garantías de los contribuyentes.....	363
10.7	Conclusiones.....	373
10.8	Analogía de los Tribunales Económico-Administrativos municipales con los Tribunales Económico-Administrativos estatales (TEAR, TEALL Y TEAC).....	377
10.9	Estadísticas.....	379
10.10	Doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos municipales. Observaciones y sugerencias.....	386
11	LOS DEFENSORES DEL PUEBLO Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.....	393
11.1	EL DEFENSOR DEL PUEBLO.....	393
11.1.1	Antecedentes.....	393
11.1.2	El Defensor del Pueblo Español. Prerrogativas, competencias y funciones. 394	
11.1.3	El papel del Defensor del Pueblo en la Protección de los derechos y garantías de los contribuyentes.....	400
11.2	LOS DEFENSORES DEL PUEBLO AUTONÓMICOS.....	401
11.2.1	Antecedentes.....	401
11.2.2	Evolución de la institución. Especial referencia al Síndic de Greuges Catalán y al Defensor del Pueblo Andaluz.....	404
11.2.3	La fiscalización de la actividad de la Administración Local por los Defensores Autonómicos.....	408
11.2.4	Los catálogos estatutarios de derechos y los Defensores del Pueblo Autonómicos.....	410
11.2.5	Los Defensores del Pueblo Autonómicos y los Derechos y garantías de los Contribuyentes.....	412

11.2.6	La crisis económica y el ataque a la institución autonómica.	413
12	LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE.	415
12.1	Introducción.	415
12.2	Los derechos del contribuyente en la Ley general tributaria. El artículo 34.1.LGT. 417	
12.3	El Consejo para la defensa del Contribuyente. 12.3.1. Naturaleza jurídica.	426
12.3.1	Funcionamiento del Consejo.	428
12.3.2	Funciones del Consejo.	432
12.3.3	Ámbito de las quejas y sugerencias.	436
12.3.4	Procedimiento para la tramitación de quejas y sugerencias.	438
12.4	Los Defensores del Contribuyente Autonómicos.	444
12.5	Los Defensores del Contribuyente en la Administración municipal.	447
12.5.1	Antecedentes y normativa reguladora.	447
12.5.2	Funciones del Defensor del Contribuyente en el ámbito municipal.	449
12.5.3	Derechos de los contribuyentes en relación al Defensor del Contribuyente. 450	
12.5.4	Capacidad y legitimación.	451
12.5.5	Procedimiento: presentación, tramitación y resolución.	451
12.6	Conclusiones sobre la figura del Defensor del Contribuyente.	454
12.7	La necesaria coordinación entre el Defensor del Pueblo y los Defensores del Contribuyente.	458
	Objeto de las quejas N.º de quejas	508
13	CONCLUSIONES	521
14	BIBLIOGRAFÍA:	528

ABREVIATURAS

▪ AAVV	Autores Varios
▪ AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
▪ Art./s	Artículo/s
▪ BOE	Boletín Oficial del Estado
▪ BOP	Boletín Oficial de la Provincia
▪ BORME	Boletín Oficial del Registro Mercantil
▪ CCAA	Comunidades Autónomas
▪ CCLL	Corporaciones Locales
▪ CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
▪ CE	Constitución Española de 1978
▪ DA	Disposición Adicional
▪ DD	Disposición Derogatoria
▪ DGT	Dirección General de Tributos
▪ DT	Disposición Transitoria
▪ EDJ	El Derecho Jurisprudencia
▪ EELL	Entidades Locales
▪ EENT. VEHI.	Tasa por Entrada de Vehículos a través de las aceras
▪ FJ	Fundamento Jurídico
▪ IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
▪ IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles

- **ICIO** Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
- **IIVTNU** Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- **IPAT** Impuesto sobre el Patrimonio
- **IRPF** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **IS** Impuesto sobre Sociedades
- **ISD** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- **ITPAJD** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- **IVA** Impuesto sobre el Valor Añadido
- **IVTM** Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
- **JT** Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
- **LAECSP** Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos
- **LBGAL** Ley Básica del Gobierno y Administración Local
- **LDGC** Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
- **LGT** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- **LGT,230/1963** Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
- **LJCA** Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
- **LMMGL** Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local

- **LO** Ley Orgánica
- **LODP** Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo
- **LOFCA** Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- **LOPD** Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.
- **LOTG** Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.
- **LRBRL** Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local
- **LRHL** Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
- **LRJPAC** Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- **MHAAPP** Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
- **Nº** Número
- **Op. cit.** Obra citada
- **Pág/s.** Página/s.
- **RD** Real Decreto
- **REA** Reclamación Económico Administrativa
- **REDF** Revista Española de Derecho Financiero
- **RGAT** Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas

comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio).

▪ **RGR** Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005, de 29 de julio).

▪ **RGRS** Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004, de 15 de octubre).

▪ **RGRV** Reglamento General de desarrollo en materia de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005, de 13 de mayo).

▪ **RJ** Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi

▪ **SAN** Sentencia de la Audiencia Nacional

▪ **STC** Sentencia del Tribunal Constitucional

▪ **STS** Sentencia del Tribunal Supremo

▪ **STSJ** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

▪ **TC** Tribunal Constitucional

▪ **TEAC** Tribunal Económico-Administrativo Central

▪ **TS** Tribunal Supremo

▪ **TSJ** Tribunal Superior de Justicia

1. INTRODUCCIÓN.

El sometimiento de la actividad administrativa en la aplicación de los tributos a una serie de principios materiales y formales, encaminados a limitar la actuación de la Administración tributaria, implica la contrapartida, en la relación jurídica con el contribuyente, del nacimiento de derechos a su favor.

Parte de dichos principios emanan directamente de la Constitución Española (CE), de ahí su valor normativo reconocido por la jurisprudencia y su posibilidad de alegación, se hallen o no incorporados a una norma legal o reglamentaria.

En primer lugar, examinaremos los principios que según la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (en adelante LGT), deben presidir la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT).

A continuación, analizaremos los derechos derivados de las obligaciones económicas de la Administración tributaria recogidos en los artículos 30 a 33 de la LGT.

Seguidamente se abordará el examen del catálogo de derechos generales enumerados en el apartado 1 del Artículo 34 de la LGT, así como de otros derechos reconocidos a los obligados tributarios, con carácter general, para todos los procedimientos tributarios, a lo largo del articulado de la ley, muchos de los cuales son reflejo de derechos reconocidos con carácter general a todos los administrados en sus relaciones con las Administraciones Públicas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), que es legislación básica para el conjunto de las Administraciones Públicas.

Posteriormente se analizarán los derechos específicos, y las especialidades de los derechos generales, conforme a la normativa legal y reglamentaria que regula los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y sancionador.

Quedan fuera del presente estudio por no ser el objeto del mismo aquellos principios que despliegan su eficacia en el momento del establecimiento de los tributos, por ejemplo, los previstos en el art. 31 de la CE, como son el principio de capacidad económica, justicia, igualdad tributaria, progresividad, no confiscatoriedad y reserva de ley, por lo que nos referiremos únicamente a los

principios, derechos y garantías que despliegan su efectividad en los procedimientos de aplicación de los tributos y en los procedimientos de revisión.

2. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

2.1 EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA¹. (ART. 9.3 CE).

Este principio es utilizado por el Tribunal Constitucional para controlar tanto las normas con rango de ley como la actuación de los poderes públicos (Administración y órganos judiciales). En este último caso, el principio de seguridad jurídica por sí solo no sirve como canon de control, siendo utilizado como canon de refuerzo en la protección de derechos fundamentales, únicos que tienen acceso al recurso de amparo constitucional.

En efecto, conforme a la doctrina constitucional, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) es un principio general del ordenamiento jurídico y un mandato dirigido a los poderes públicos que no configura, sin embargo, derecho fundamental alguno a favor de los ciudadanos que pueda interesarse en el proceso constitucional de amparo conforme a los art. 53.2 de la CE y art. 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante LOTC). Así sucede con carácter general, sin perjuicio de que, en cuanto denominador común de numerosas categorías jurídicas y exigencia objetiva del ordenamiento que se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado, al entrar en conexión con otros derechos constitucionales, pueda producir una vulneración de derechos fundamentales susceptibles de amparo de acuerdo con los presupuestos de la jurisdicción del Tribunal Constitucional.

¹Véase, con carácter general: ASOREY, R. O., "El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario", Civitas. Revista española de Derecho Financiero. n.º 66, 1990; CALVO GARCÍA, M. "Los límites de la seguridad jurídica: principios jurídicos y certeza del derecho", en Jornadas de Estudio sobre el Título preliminar de la Constitución. Ministerio de Justicia, Madrid. 1988; GARCIA NOVOA, C. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Edit. Marcial Pons. Madrid. 2000.

Con referencia a la actuación de los poderes públicos, sólo cuando se quiebre la expectativa razonable del contribuyente de la que iba a ser previsiblemente la actuación de aquéllos, podrá entenderse vulnerado este principio. Ahora bien, hay que tener presente que aunque el principio de seguridad jurídica por sí mismo no puede constituirse en el canon de constitucionalidad en el análisis de la actuación de los poderes públicos, al venir recogido en un artículo, el art. 9.3 de la CE, que no es susceptible de abrir la vía del amparo constitucional, sin embargo, se utiliza por el Tribunal Constitucional en muchísimas ocasiones para reforzar sus juicios de inconstitucionalidad por vulneración de derechos fundamentales que sí son amparables.

En la jurisprudencia de los últimos años el Tribunal Constitucional ha venido reconociendo a este principio como el denominador común de numerosas categorías jurídicas y, en concreto, de derechos fundamentales como, por ejemplo, la igualdad (art. 14 CE), la libertad (art. 17 CE), la intimidad (art. 18.1 CE), la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), las garantías procesales (art. 24.2 CE) o la legalidad penal (art. 25 CE).

La LGT de 2003 refuerza la seguridad jurídica de los obligados tributarios potenciando los derechos y garantías de los contribuyentes y en este sentido:

- Se integra y mejora el texto de la Ley 1/1998, LDGC.
- Se restablece el carácter vinculante de las consultas tributarias.
- Se instaura un recurso de unificación de doctrina para los supuestos de discrepancia entre la Dirección General de Tributos y la Jurisdicción Económico-Administrativa.
- Se amplían los hasta ahora brevísimos plazos de interposición de los recursos y reclamaciones.

De conformidad con la reforma operada por la Ley 39/2015 , de 1 de octubre del procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público ; en relación con la Ley 34/2015 , de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En relación a los principios, derechos y garantías constitucionales en los procedimientos de aplicación a los tributos y en definitiva, todos los principios que

deben presidir el sistema Tributario, es importante destacar la manera en la que inciden las recientes leyes 39/2015 y 40/2015 en cada uno de ellos.

Actualmente, para reforzar el principio de seguridad jurídica, la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; contempla, entre otras medidas, en su artículo 21.1 la obligación de la Administración de dictar resolución expresa y a notificarla en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación. Además el mismo artículo en su apartado segundo recoge el plazo máximo de resolución que no podrá exceder de seis meses, salvo lo previsto en otra norma con rango de Ley.

También garantiza en su art.24, que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar en la forma que se haya previsto y una vez que haya transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse producido, el interesado podrá entender su solicitud estimada por silencio administrativo, salvo lo dispuesto en otra norma. Como mecanismo de defensa de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios se establece que por lengua oficial de todos los procedimientos se entenderá el castellano, siendo posible la compatibilidad de las lenguas cooficiales de cada Comunidad Autónoma (art. 15) y por supuesto se establece la obligación de colaboración entre el interesado y la Administración, facilitando a la misma toda clase de informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias (art. 18).

De igual manera, en su artículo 20, la Ley 39/2015, afirma que las unidades Administrativas y el personal que tengan a su cargo resoluciones o despacho de asuntos tendrán el deber y la responsabilidad de adoptar cuantas medidas sean oportunas para remover cuantos obstáculos impidan su correcto funcionamiento. De hecho los obligados podrán exigir el cumplimiento de esta obligación.

En lo que se refiere a los principios de la Ley General Tributaria, del artículo 3.2 de la Ley General Tributaria, con esta última Ley 39/2015 se introducen reformas destacables relacionadas con la proporcionalidad, eficacia y la limitación de los costes indirectos, en tanto que se establece un único procedimiento común y se eliminan múltiples procedimientos especiales, además de la creación de un procedimiento administrativo “rápido” para supuestos de menor complejidad. De igual forma, se prescinde, como norma general, de la solicitud de documentos originales y fotocopias, pues con el envío electrónico será suficiente, por tanto se

creará un registro electrónico general para la recepción de escritos, con independencia de la Administración destinataria de los mismos. También se simplifican los requisitos de identificación y de firma electrónica.

Relacionado también con la eficacia y la limitación de los costes indirectos se crea un registro electrónico de apoderamientos, tal y como versa el art. 6 de esta Ley, por el que se detalla el procedimiento a seguir en caso de apoderamientos de carácter general otorgados “apud acta” pertenecientes a todas y cada una de las Administraciones, siendo estas perfectamente interoperables entre sí de manera que quede garantizada su conexión y facilidad de trabajo; obligación que se hace extensiva también para los registros de la propiedad y mercantiles.

Es importante también destacar la ampliación que produce ésta Ley en todos los procedimientos administrativos de la opción de reducir el importe de las sanciones por pronto pago o por reconocimiento de la responsabilidad.

Se incluyen novedades en cuanto a la iniciativa legislativa para incrementar la participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley y reglamentos. Entre otras medidas, la Administración divulgará un Plan Anual Normativo en el que se recogerán todas las propuestas con rango de ley o de reglamento que vayan a ser elevadas para su aprobación el año siguiente. Además se impone la obligación de evaluar periódicamente la aplicación de las normas en vigor, con el objeto de comprobar si han cumplido los objetivos perseguidos y si el coste y cargas derivados de ellas estaban justificados y adecuadamente valorados.

Especial mención merece, una de las reformas de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, revisada el 12 de octubre del presente año en curso. Nos referimos al principio de transparencia de la Hacienda Pública que se ha implantado a través del art. 95 bis por el que se establece la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

Ante la fuerte demanda de aumentar la vigilancia y que se establezca una mayor vigilancia sobre los obligados tributarios que eluden su responsabilidad tributaria para con la Hacienda Pública, y en un momento como el que nos ocupa, con la revisión de esta Ley y la inclusión del art. 95 bis, se pretende establecer un mecanismo extra para velar por el correcto funcionamiento del Sistema Tributario español, puesto que es notable la necesidad de regular los procedimientos de

gestión tributaria actualmente utilizados y concentrar la excesiva dispersión de la normativa tributaria. Además impera la necesidad de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías.

Tal y como se expresa en la Exposición de motivos de la Ley General Tributaria, se notaba la necesidad de una revisión en profundidad de diversos apartados de la misma, con el objetivo de reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, todo ello estableciendo mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, para disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

En virtud de este nuevo artículo, la Administración Tributaria publicará listados periódicos de deudores por sanciones o deudas con la Hacienda Pública; siempre y cuando el total de la deuda supere el millón de euros y no se haya satisfecho en período voluntario.

En dichos listados aparecerán identificados tanto la persona física deudora como la jurídica, además se especificarán la cantidad debida.

Esta publicación de listados se limita a tributos Estatales sin delegar, por el momento, función alguna a las Comunidades Autónomas. Para estar incluido en el listado se tomará como referencia el 31 de diciembre del año anterior a la publicación.

El procedimiento que se seguirá será en primer lugar la propuesta de inclusión al listado, que deberá comunicarse al menos una vez de forma fehaciente al deudor. Acto seguido, se abre un plazo de 10 días para presentar alegaciones. Transcurrido dicho trámite, la Administración podrá acordar la rectificación del listado. Una vez practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación. La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado. Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

Los listados dejarán de ser accesibles por medios informáticos a los 3 meses de su publicación, además dicha publicación está sujeta a lo dispuesto en la Ley

Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos. La publicación del listado pone fin a la vía Administrativa.

Con esta y las demás reformas practicadas sobre la Ley General Tributaria, se consigue una aproximación cada vez mayor a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.

2.2 EL PRINCIPIO DE LA INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD² (ART. 9.3. CE).

Nos referiremos a este principio únicamente en cuanto a la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, dejando al margen su aplicación en la actividad del legislador. En este sentido, se impone distinguir entre la discrecionalidad y la arbitrariedad en la actuación de la Administración, estando prohibida esta última.

Una primera aproximación nos permitiría definir la discrecionalidad como la facultad de la Administración de actuar libremente cuando la Ley la habilita para ello, dentro, eso sí, de límites y de condiciones para atemperar esa libertad. La constitución proclama la interdicción de la arbitrariedad de la Administración como límite extremo y abusivo del poder discrecional de la Administración.

El Tribunal Constitucional ha precisado el sentido actual de arbitrariedad en los siguientes términos: “la arbitrariedad implica la carencia de fundamento alguno de razón o de experiencia, convirtiendo en caprichoso el comportamiento humano, cuyas pautas han de ser la racionalidad, la coherencia y la objetividad”. (STC 325/1994, de 12 de diciembre).

²Véase, con carácter general: AROZAMENA SIERRA, J. “Sobre la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”, en Jornadas de estudio sobre el Título preliminar de la Constitución, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, págs. 3060 a 3088; GARCIA DE ENTERRIA, E. “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, en Revista de Administración Pública, nº. 124, 1991, págs. 211 a 228.

Dos caracteres o indicadores diferenciadores determinan la diferente categoría en la que conceptualizamos el acto administrativo: el primero de ellos es la motivación del acto y el segundo la necesidad de una justificación objetiva del acto discrecional.

La motivación es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto, la decisión de que se trate. El art. 54 LRJPAC vino a positivar la necesidad de motivación de los actos administrativos. La STC de 29 de septiembre de 1988, consideraba que la motivación es una exigencia constitucional, que viene impuesta por los artículos 9, 103 y 23.2 de la Constitución, al señalar que "...cuando se dice que discrecionalidad no es arbitrariedad se está diciendo precisamente, entre otras cosas, que incluso las llamadas decisiones discrecionales -y ninguna decisión administrativa lo es de manera total- han de ser motivadas. Lo contrario chocaría con preceptos de rango constitucional como los siguientes: art. 9.1 -sujeción de los Poderes Públicos a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico-, art. 9.3 -interdicción de la arbitrariedad-, art. 103 -sujeción plena a la Ley y, además, al derecho que es previo a aquélla".

En cuanto al segundo aspecto, la justificación objetiva del acto discrecional, lo que se está exigiendo a la Administración no es sino que actúe racionalmente cuando la ley le otorga libertad para elegir la opción. Así, la STC de 7 de diciembre de 1987, consideraba que "...en los actos reglados, como su contenido está agotadoramente tipificado por la Ley, por regla general tendrá escasa importancia el proceso de formación de la voluntad administrativa. En cambio, en los discrecionales, al existir en mayor o menor medida una libertad estimativa, resulta de gran trascendencia el proceso lógico que conduce a la decisión".

2.3 EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS³ (ART. 9.3. CE).

Es doctrina del Tribunal Constitucional que el principio de irretroactividad de las Leyes consagrado en el art. 9.3 de la CE afecta solo a las sancionadoras no

³Véase MAGRO SERVET, V. "La irretroactividad de las normas jurídicas: regla general y excepciones", en *La Ley*, Tomo 5, 1998; MARTINEZ LAFUENTE, A. "El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria", *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*,

favorables y a las restrictivas de derechos individuales. (STC 27/1981 de 20 de julio, FJ 10; STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ2; STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3).

El Tribunal Constitucional entiende que la restricción de derechos individuales ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual, el límite de dicho artículo hay que considerarlo como referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la CE) o en la esfera general de protección de la persona. (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3).

Ahora bien, es importante tener en cuenta que las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, por lo que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva en esta materia, salvo el propio límite que impone el principio de seguridad jurídica, igualmente consagrado en el art. 9.3. de la CE. Por este motivo, y partiendo del dato de que la prohibición de retroactividad del art.9.3. de la CE únicamente es aplicable a los “derechos consolidados”, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, entendiéndola como la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que dicho principio no puede entenderse en momento alguno como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11), tanto más cuanto la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, de situaciones dadas, consecuencias que son contrarias a la concepción del art. 9.2 CE. (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 3).

El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad, pero no

n.º 40, 1983; SUAREZ COLLÍA, J.M. “El principio de irretroactividad de las normas jurídicas, Actas, Madrid. 1991.

impide esos cambios, siempre y cuando existan razones de interés general que los justifiquen.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo, en materia tributaria, dos tipos de retroactividad: la que ha denominado como “auténtica” y la “impropia”. Habría retroactividad auténtica cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la Ley y ya consumadas, mientras que existiría una retroactividad impropia, cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4). Determinar, entonces, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso.

2.4 EL DERECHO A LA INTIMIDAD (ART. 18.1. DE LA CE).

El art. 18.1. CE dispone que *“se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”*.

El art. 34.1.i) de la LGT recoge, como uno de los derechos de los obligados tributarios, el del *“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”* (supuestos que recoge el art. 95 LGT).

El art. 18.1. CE tiene por objeto garantizar un ámbito reservado de la vida de las personas frente a la acción y conocimiento de terceros, sean poderes públicos o particulares, es decir, garantiza el derecho al secreto, a ser desconocido, a permanecer ajeno. En suma, este derecho reconocido en la constitución otorga cuando menos una facultad negativa o de exclusión, que impone a terceros el deber de abstención de intromisiones, salvo que estén justificadas y sean proporcionadas, o exista un consentimiento eficaz que lo autorice.

Dentro de este ámbito constitucionalmente protegido y que, por tanto, se encuentra, en principio, reservado del conocimiento ajeno, deben incluirse los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria). Así lo han puesto de

manifiesto las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 9; STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 4.

Ahora bien, el derecho a la intimidad personal y familiar del art. 18.1. CE, como cualquier otro derecho, encuentra sus límites en los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, razón por la cual en aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, ésta no puede considerarse ilegítima, no se producirá una vulneración de este derecho.

Entre esos bienes constitucionalmente protegidos el Tribunal Constitucional entiende incluido el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1. de la CE), que justifica la intromisión de la Administración Tributaria en la intimidad de los contribuyentes a la búsqueda de información relativa a sus relaciones económicas con terceros. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación, siendo la lucha contra el fraude fiscal “un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; STC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5).

El deber de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31.1. de la CE no solo se articula a través de la obligación material de contribuir, sino también mediante una serie de obligaciones formales dirigidas a transmitir información con relevancia tributaria a la Administración.

La colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1. de la CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1. de la CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal. (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10).

Por otra parte, y como se dijo al principio, hay que destacar que conforme a los art. 34.1.i) y 95.1. de la LGT, los datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga

encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos expresamente previstos en la Ley.

Dicho esto, es importante tener presente que desde el punto de vista constitucional, la limitación del derecho a la intimidad que supone la obtención y archivo de información por las Administraciones Públicas sólo se legitima en la medida en que dicha información no solo sea necesaria para el ejercicio de las potestades administrativas, sino también proporcionada a las finalidades perseguidas.

Por último, cabe recordar que la Administración tributaria está obligada a garantizar tanto la confidencialidad de la información, como su uso adecuado. De la misma manera, las autoridades y funcionarios que tengan acceso a esa información están obligados “al estricto y completo sigilo”, de tal manera que la infracción de este deber de sigilo, al margen de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, “se considerará siempre falta disciplinaria muy grave”. (Artículo 95.3.LGT).

2.5 EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD⁴. (ARTÍCULO 103.1 CE).

La actividad administrativa será fiel a los fines que el sistema normativo atribuye a la potestad que ejerce y que dicha potestad se ejercerá ponderando los intereses en juego, es decir, con neutralidad e imparcialidad, encaminándose en todo caso a la salvaguarda del interés general.

⁴ El interés legítimo de la Administración en su conjunto es, el de servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE). Según la doctrina del TC “El principio de neutralidad de la Administración recogido en el art. 103.1 de la CE, a tenor del cual “la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales”. Dentro de esa previsión se incluye el mandato de mantener a los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales” (STC 77/1985, de 27 de junio, FJ 29).

2. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN LOS PROCEDIMIENTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

2.6 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA. (ARTÍCULO 106.1.DE LA CE).

El principio de legalidad constituye la primera y esencial manifestación del Estado de Derecho, sometiendo al Gobierno en su actuación a la Constitución y a las leyes (art. 97 CE), y a la Administración Pública a la Ley y al Derecho (art. 103 CE).

La legalidad como garantía constituye un medio efectivo de control de la actuación de los poderes públicos y de la interdicción de la arbitrariedad en su actuación, como expresión máxima del Estado de Derecho y de la protección de los ciudadanos. (STC 73/1983, de 30 de julio, FJ 3; STC 129/1995, de 11 de septiembre, FJ 3).

2.7 EL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL. (ARTÍCULO 106.2.DE LA CE).

Este principio supone que los ciudadanos queden indemnes frente a las actuaciones del poder público, bien por privaciones voluntarias singulares (expropiaciones), o bien cuando se les causa un daño o perjuicio derivado de un mal funcionamiento de los servicios públicos (responsabilidad), siempre que se haya producido un daño o lesión patrimonial, que sea antijurídico y no exista deber del afectado de soportarlo.

En materia tributaria, el Tribunal Supremo ha encajado en este principio la responsabilidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, cuando la Sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad no limita los efectos de la nulidad que le acompaña. Así ocurrió, por ejemplo, en relación a las consecuencias de comprobación de valor al amparo de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, declarada inconstitucional por STC 194/2000, de 19 de julio.

De conformidad con la reforma operada por la Ley 39/2015 , de 1 de octubre del procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público ; en relación con la Ley 34/2015 , de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otra parte, en lo relativo a la Ley 40/2015 de 1 de octubre de Régimen jurídico del sector público, en su redacción sobre el Principio de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por la que las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea, afirma que deberán concretarse las condiciones que deben darse para que se pueda proceder, en su caso, a la indemnización que corresponda. Concretamente en su artículo 32.4 dice: “ Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada” .

En cuanto a la exigencia de la responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas (art.36), para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial a que se refiere ésta ley, los particulares exigirán directamente las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal a su servicio. El procedimiento para la exigencia de la responsabilidad se sustanciará conforme los siguientes trámites:

- a) Alegaciones durante un plazo de 15 días
- b) Práctica de las pruebas admitidas y cualesquiera otras que el órgano competente estime oportunas durante un plazo de 15 días.
- c) Audiencia durante un plazo de diez días
- d) Formulación de la propuesta de resolución en un plazo de cinco días a contar desde la finalización del trámite de audiencia.
- e) Resolución por el órgano competente en el plazo de cinco días.

Por último, la resolución declaratoria de responsabilidad pondrá fin a la vía administrativa.

Además, las reformas operadas por la Ley 34/2015, 39/ 2015 y 40/2015 establecen dos normas básicas para todas las Administraciones Públicas, que van desde la obligatoriedad de inscribir la creación, transformación o extinción de cualquier entidad integrante del sector público institucional en el nuevo Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local. Esta inscripción será requisito necesario para obtener el número de identificación fiscal definitivo de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este Registro permitirá contar con información completa, fiable y pública del número y los tipos de organismos públicos y entidades existentes en cada momento. Y, por otro lado, se obliga a todas las Administraciones a disponer de un sistema de supervisión continua de sus entidades dependientes, que conlleve la formulación periódica de propuestas de transformación, mantenimiento o extinción.

En definitiva, estas normas pretenden establecer una relación mejorada entre las distintas Administraciones y los ciudadanos, pasando por la implantación de una Administración electrónica, transparente e interconectada, lo que desembocará en un funcionamiento más ágil de las Administraciones Públicas y una simplificación del sector público institucional.

2.8 PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA DEL ART.95 BIS DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Especial mención merece, una de las reformas de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, revisada el 12 de octubre del presente año en curso. Nos referimos al principio de transparencia de la Hacienda Pública que se ha implantado a través del art. 95 bis por el que se establece la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

Ante la fuerte demanda de aumentar la vigilancia y que se establezca una mayor vigilancia sobre los obligados tributarios que eluden su responsabilidad tributaria para con la Hacienda Pública, y en un momento como el que nos ocupa, con la revisión de esta Ley y la inclusión del art. 95 bis, se pretende establecer un mecanismo extra para velar por el correcto funcionamiento del Sistema Tributario español, puesto que es notable la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados y concentrar la excesiva dispersión de la normativa tributaria. Además impera la necesidad de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías.

Tal y como se expresa en la Exposición de motivos de la Ley General Tributaria, se notaba la necesidad de una revisión en profundidad de diversos apartados de la misma, con el objetivo de reforzar las garantías de los

contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, todo ello estableciendo mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, para disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

En virtud de este nuevo artículo, la Administración Tributaria publicará listados periódicos de deudores por sanciones o deudas con la Hacienda Pública; siempre y cuando el total de la deuda supere el millón de euros y no se haya satisfecho en período voluntario.

En dichos listados aparecerán identificados tanto la persona física deudora como la jurídica, además se especificarán la cantidad debida.

Esta publicación de listados se limita a tributos Estatales sin delegar, por el momento, función alguna a las Comunidades Autónomas. Para estar incluido en el listado se tomará como referencia el 31 de diciembre del año anterior a la publicación.

El procedimiento que se seguirá será en primer lugar la propuesta de inclusión al listado, que deberá comunicarse al menos una vez de forma fehaciente al deudor. Acto seguido, se abre un plazo de 10 días para presentar alegaciones. Transcurrido dicho trámite, la Administración podrá acordar la rectificación del listado. Una vez practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación. La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado. Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

Los listados dejarán de ser accesibles por medios informáticos a los 3 meses de su publicación, además dicha publicación está sujeta a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos. La publicación del listado pone fin a la vía Administrativa.

Con esta y las demás reformas practicadas sobre la Ley General Tributaria, se consigue una aproximación cada vez mayor a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.

3. LOS PRINCIPIOS DEL ARTÍCULO 3.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

El apartado 2º del artículo 3 de la Ley General Tributaria, establece los principios que deben presidir la aplicación del sistema tributario. Así dispone que *“la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*, tomando algunos de los principios organizativos que el art. 103.1 CE prevé para el funcionamiento de todas las Administraciones Públicas. Estos principios tienen el valor de manifestar que la justicia del sistema tributario no depende sólo de la configuración teórica de las normas, sino también de cómo se aplican en la práctica por la Administración tributaria a la que están dirigidos.

En consecuencia, el art. 3 LGT determina, por una parte, la existencia de una serie de derechos y garantías para los obligados tributarios y, por otra parte, la aplicación a los procedimientos tributarios de una serie de principios, algunos de los cuales van a tener un anclaje directamente constitucional, mientras que otros simplemente van a ser objeto de reconocimiento legal. El art. 3.2. LGT no hace sino aplicar a la gestión tributaria los principios constitucionales del art. 103.1 CE (también recogidos en el art. 3 de la Ley 30/1992, LRJPAC, y los derechos de los administrados recogidos en el art. 35 de la Ley 30/1992, LRJPAC, llevados a la gestión de los tributos primero por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, en la actualidad, recogidos en el art. 34.1 de la LGT, eso sí, con algunas limitaciones u olvidos.

3.1 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD⁵

Debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación de la Administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano.

Por otra parte, la aplicación efectiva del deber de contribuir, y del correlativo derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, exige que la ley atribuya a la Administración instrumentos y potestades de control suficientes para garantizar el cumplimiento generalizado de las obligaciones tributarias, de modo que no paguen tan solo las personas más honradas o las que tengan menores posibilidades de defraudar.

Ahora bien, dichos instrumentos de control han de respetar el principio de proporcionalidad en un triple sentido:

- Han de ser “idóneos” para cumplir su fin (susceptibles de alcanzarlo tanto en potencia como en la práctica),

- Han de ser “necesarios” (en el sentido de que no pueda obtenerse el mismo objetivo, a igualdad de costes y eficacia, con medios menos gravosos para los interesados.

- Han de ser “proporcionados” en sentido estricto, lo que supone un equilibrio entre los objetivos de interés general que se persiguen y la incidencia sobre la esfera jurídica de los contribuyentes.

Este triple control de proporcionalidad debe trasladarse también a la esfera de la aplicación de la norma, de tal manera que la discrecionalidad que ofrezca la norma jurídica a los órganos de aplicación de los tributos quede limitada en la práctica por la exigencia de que la actuación sea idónea, necesaria (que se desarrolle del modo que sea menos gravoso), y exista proporción entre las “molestias” que se irroguen al contribuyente y los objetivos que se persiguen.

Este principio se reitera de forma específica en diversos preceptos de la LGT, lo que supone que en los mismos tiene especial importancia. Así ocurre, por

⁵ Es un principio al que se han referido tanto el TC como el TS de forma reiterada, aunque no existe una garantía constitucional a la proporcionalidad (TC 65/1986). También se recoge expresamente en el ámbito tributario (TC 76/1990).

ejemplo, con las medidas cautelares en general, las medidas cautelares en el procedimiento de inspección, y los principios de la potestad sancionadora. No obstante, la Administración debe tener en cuenta este principio en todas las actuaciones y procedimientos, aunque no se mencione de forma expresa en cada uno de ellos.

3.2 EL PRINCIPIO DE EFICACIA.

Se trata de un principio general aplicable a toda la actuación de la Administración recogido en la norma constitucional. La eficacia, consistente en la consecución de fines de interés general, actúa como principio esencial para la actuación administrativa buscando la calidad de los servicios y la buena gestión económica.

El principio de eficacia buscará, mediante su inspiración, que la Administración Pública cumpla los objetivos fijados en los servicios prestados a los ciudadanos. Este principio ampara las potestades de autotutela administrativa, entre ellas, la ejecución forzosa de los actos administrativos.

La actuación de la Administración tributaria debe ser eficaz en su gestión, tanto en la forma como en el resultado.

Como principio constitucional debe ser jurídicamente protegido, aunque es de rango inferior al principio de igualdad (TC 24-7-81; 26-7-81) y ha de subordinarse al principio de legalidad (TC 22/1984).

3.3 PRINCIPIO DE LIMITACIÓN DE COSTES INDIRECTOS.

El cumplimiento de obligaciones formales debe conllevar las mínimas molestias posibles para el ciudadano, tanto desde el punto de vista del tiempo y esfuerzo que suponen, como desde el punto de vista económico.

Existen múltiples preceptos de la LGT que recogen formulaciones o aplicaciones concretas relacionadas con este principio. Así:

- el derecho a no aportar documentos que ya estén en poder de la Administración;
- la exclusión de aportación de certificados sobre la situación tributaria que la Administración actuante pueda conocer por medios informáticos o telemáticos;

- la exigencia de que la Administración tributaria facilite a los obligados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones en los procedimientos administrativos en materia tributaria.

3.4 PRINCIPIO DEL RESPETO DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.

En la aplicación de los tributos la Administración tributaria debe respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios, si bien, más que el respeto, debería formularse como el “compromiso” de la Administración de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones. En este artículo se reafirma de manera expresa el compromiso en el respeto de los derechos y garantías de los obligados en la aplicación de los tributos.

4 DERECHOS DERIVADOS DE LAS OBLIGACIONES ECONÓMICAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RECOGIDOS EN LOS ARTÍCULOS 30 A 33 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

4.1 INTRODUCCIÓN.

En el apartado 1º del artículo 30 de la LGT se establece, en primer lugar, que la Administración está sujeta al cumplimiento de las "obligaciones de contenido económico" establecidas en esta ley, y en segundo lugar, se realiza una enumeración "no exhaustiva" de dichas obligaciones con contenido económico, al señalar que tienen esta naturaleza las siguientes:

- La obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo,
- La de devolución de ingresos indebidos,
- La de reembolso de los costes de las garantías, y
- La de satisfacer intereses de demora.

Las obligaciones que aquí se proclaman no son nuevas, puesto que se refieren a derechos que ya venían reconocidos tanto en la anterior LGT, como en la LDGC. Lo que sí resulta novedoso es la declaración formal, con rango de ley básica de la sujeción de la Administración tanto al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico, como al resto de deberes y obligaciones establecidos en la LGT en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios, a que se refiere también el artículo 30 en su apartado 2º.

Estas obligaciones económicas previstas en la ley, son asumidas por la Administración en el seno de la relación jurídica tributaria que le une con el contribuyente en el seno del concreto procedimiento tributario.

Se diferencian del resto de obligaciones y deberes en su aspecto material, concreto, que deriva para el contribuyente en la posibilidad de exigir la contraprestación a la que tiene derecho y que afecta a su exclusiva esfera jurídica, que es además evaluable económicamente y susceptible de ser reclamada ante los tribunales en caso de incumplimiento.

Se refiere el artículo, en primer lugar, a las denominadas devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo que, como veremos, resultan de la propia sistemática de aplicación de los impuestos que componen el sistema tributario y su actual esquema de liquidación, basado en la realización de pagos anticipados por parte del contribuyente y su posterior ajuste mediante una liquidación final, de la que podrá derivarse, en su caso, una devolución tributaria por el exceso de esos pagos respecto de dicha liquidación. A consecuencia de esta sistemática se generarán la mayoría de las devoluciones de ingresos tributarios a cargo de la Administración, debiéndose estar a lo que disponga la normativa propia de cada tributo.

Hemos dicho que esta enumeración no es exhaustiva porque en materia de devoluciones tributarias la realidad de nuestro ordenamiento tributario es muy amplia⁶. Siguiendo a los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁷, es posible diferenciar los siguientes supuestos de devoluciones tributarias:

- Devoluciones de ingresos indebidos. Por ingreso indebido debemos entender “el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación le obligara a hacerlo, pues si fue en cumplimiento de uno u otra, el ingreso se considera debido, aunque fueran ilegales los actos que le ampararan”⁸. La devolución de estos ingresos debe realizarse a través del procedimiento especial de

⁶ Sobre el tema de las devoluciones tributarias, Vid.: SERRANO ANTÓN, F.: Las devoluciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, NAVAS VAZQUEZ, R.: Las devoluciones de los ingresos tributarios, Civitas, Madrid, 1992 y VILLARIN LAGOS, M.: “Obligaciones pecuniarias de la Administración tributaria” en AA.VV.: Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pág. 735 y ss.

⁷MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010, pág. 586 y 587.

⁸MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M. (2010) Op. citada, pág. 587.

revisión previsto en el art. 221 de la LGT, cuyo apartado primero se refiere a cuatro supuestos: a) duplicidad del pago de deudas; b) pago excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada; c) ingreso de deudas prescritas; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria⁹.

- Devoluciones tributarias que proceden de la revisión del acto administrativo por los procedimientos adecuados, ya sea mediante la interposición frente a él de los recursos o reclamaciones correspondientes tendentes a su anulación (si el acto no es firme y consentido), o bien, si ya hubiera adquirido firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de revisión, conforme a lo establecido en el art. 221.3 de la LGT. Estos ingresos deben considerarse debidos, ya que realmente, como acabamos de indicar, la ilegalidad se encuentra en los actos que los amparaban¹⁰.

- Devoluciones tributarias que proceden de la solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada por el obligado tributario conforme al procedimiento establecido en el art. 120.3 de la LGT¹¹.

⁹ Sobre el tema Vid. GARCIA NOVOA, C.: La devolución de ingresos tributarios indebidos. Marcial Pons, Madrid, 1993; GARCIA MORENO, V.A., "Duplicidad de pago, pago excesivo y enriquecimiento injusto en la devolución de ingresos indebidos", en AA.VV.: Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 1133 y ss.; GARCIA PRATS, F.A.: "La devolución de ingresos indebidos", REDF, nº 78, 1993, pág. 243 y ss.; LOZANO SERRANO, C.: "Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos", Tribuna Fiscal, nº 2, 1990, pág. 37 y ss. y MARTÍN QUERALT, J.: "El deber de la Administración de proceder de oficio a la devolución de ingresos indebidos en las regulaciones con efectos en varios periodos impositivos", Tribuna Fiscal, nº 224, 2009, pág. 4 y ss.

¹⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, 22ª edición, Tecnos, Madrid, 2011, pág. 587.

¹¹A medio camino entre este procedimiento y el de devolución de ingresos indebidos se encuentran los supuestos en que se producen retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos indebidamente, casos en que el art. 14 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en

- Devoluciones tributarias que proceden o pudieran proceder de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o de la vulneración del ordenamiento comunitario¹².

Por último, se incluyen entre las obligaciones económicas de la Administración la de reembolsar el coste de las garantías aportadas para suspender o aplazar el pago de las deudas tributarias si finalmente fueran declaradas improcedentes, y la de pagar intereses de demora, como obligación de indemnizar al contribuyente, por haber tenido que disponer de una determinada cantidad dineraria en favor de la Administración de forma indebida.

Pese a que el artículo 30 LGT que comentamos contempla en último lugar la obligación de la Administración tributaria de satisfacer intereses de demora, esta obligación no se desarrolla posteriormente en un artículo independiente, como sucede con el resto de obligaciones económicas que sí son desarrolladas en los artículos siguientes: art. 31 de la LGT (devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo); art. 32 de la LGT (devoluciones de ingresos indebidos) y art. 33 de la LGT (reembolso de los costes de las garantías). No obstante, el pago de intereses de demora tiene especificidad propia como obligación económica de la Administración y su determinación y cuantificación, así como el momento de su devengo, han sido objeto de distintas interpretaciones jurisprudenciales.

vía administrativa, permitiría instar la rectificación de una liquidación que no es suya, sino del retenedor o de quien repercutió.

¹² Sobre el tema Vid. CALDERON CARREÑO J.M. y MARTIN JIMENEZ A.J.: "Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario", Noticias de la UE nº 167, 1998, pág. 41 y ss.; CÁLVO VERGEZ, J.: "Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivados de normas declaradas nulas o inconstitucionales" Diario La Ley, nº 7592, 2011; PONT CLEMENTE, J.F.: "El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario", Quincena Fiscal nº 5, 2010, pág. 39 y ss.

4.2 LA OBLIGACIÓN DE SATISFACER LOS INTERESES DE DEMORA.

Esta institución tiene su origen en el derecho privado, pero a lo largo de los años se configuró también como una figura propia del Derecho tributario¹³. Al

¹³ En palabras de RODRIGUEZ MARQUEZ, J., El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria, luces y sombras, Quincena Fiscal, nº 15, 2003, pág. 12 y 13, “la evolución legislativa del interés nos muestra cómo se ha pasado de una regulación muy apegada a la concepción iusprivativista de esta prestación a una configuración de la misma como institución propia del ámbito tributario. La ruptura entre ambos esquemas se produjo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria. Dicha norma introdujo importantes modificaciones en esta prestación. Así, parte de la idea de neutralidad financiera como función que está llamada a cumplir el interés de demora. Ello implica, a su vez, la construcción de un interés de demora automático, que no requiere la intimación del acreedor; objetivo, desvinculado de la existencia o no de un retraso culpable; y generalizado a la práctica totalidad de los supuestos de retraso en el pago de las deudas tributarias. Además, elevó la cuantía del interés de demora tributario respecto del que se exige ante el retraso en el pago de deudas no tributarias e introdujo una discriminación en el tipo aplicable según que el acreedor fuese la Hacienda Pública o el particular. Sin embargo, la Ley 10/1985 no llegó a establecer una regla general de abono de intereses de demora en el ámbito tributario, aplicable a todos los supuestos de pago extemporáneo. Por el contrario, optó por seguir exigiendo dicha prestación supuesto a supuesto. La introducción de la regla general en el art. 61.2 de la LGT fue obra de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. El último hito en esta evolución se produjo con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes, que terminó con uno de los aspectos de la regulación del interés que mayor polémica había suscitado, la diferencia entre los tipos aplicables según que el acreedor fuera la Administración –el interés de demora- o el particular (el interés legal)”. Vid. también de este mismo autor, El interés de demora en la ley General Tributaria, IEF, Marcial Pons, Barcelona, 1999, pág. 33 a 51. Según GARCÍA NOVOA, la Ley 10/1985, de 26 de abril, introdujo importantes modificaciones en el interés de demora, incluyendo la función de compensación financiera y la consiguiente construcción de un interés de demora automático, que no requiere intimación del acreedor, desvinculado de la existencia o no del actuar culpable del obligado

referirse a esta obligación accesoria la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre) expresó en su Informe 2001 que no era posible estructurar un interés de demora de forma que respondiera a los esquemas propios del Derecho privado¹⁴. Además definió los intereses de demora como las prestaciones dinerarias exigibles cuando se produce el incumplimiento de una obligación tributaria, o en su caso, el cumplimiento de dicha obligación en una fecha posterior a su vencimiento en los supuestos previstos por la LGT.

La LGT actual regula los intereses de demora en el artículo 26, que los define en su apartado primero como aquella prestación accesoria -de la obligación tributaria principal- que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria¹⁵. Esta accesoriidad se reconoce también

y generalizado a la práctica totalidad de los supuestos de retraso en el pago de la deuda tributaria (GARCIA NOVOA, C., "Capítulo IV. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", en la obra *La nueva Ley General Tributaria*, CALVO ORTEGA, R. (director), Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 284). Por su parte, CARBAJO VASCO manifestó que la Ley 10/1985 supuso un retroceso en el planteamiento del interés de demora en el caso de la Hacienda Pública como deudora, al ser aplicable sólo al supuesto de devoluciones de ingresos indebidos (CARBAJO VASCO, D., "Interés legal del dinero e intereses de demora", *Crónicas Tributarias*, nº 53, 1985, pág. 54).

¹⁴ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, julio 2001, pág. 64 a 65. CALVO ORTEGA se mostró contrario a la postura que se asume en el Informe, y entendió que "debería haberse introducido en la reforma los mismos supuestos de exoneración que se admiten en el caso de las infracciones tributarias" (CALVO ORTEGA, R., "El proyecto de Ley General Tributaria, aportaciones y aspectos críticos", *Nueva Fiscalidad*, nº 8, 2003, pág. 34).

¹⁵ HERRERO DE GAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS es del criterio que la técnica utilizada por la LGT actual para concretar los intereses de demora es muy cuestionable

inequívocamente en el artículo 25 de la LGT, y solo está presente en el momento del nacimiento de la obligación de pago de intereses, una vez surgida es obvio que su vida y extinción pueden ser independientes de la obligación tributaria principal. Del mismo modo, la obligación de satisfacer intereses de demora por parte de la Administración tributaria va a tener esa condición de accesoria de alguna de las restantes obligaciones económicas a que esta resulte sujeta.

Como ha manifestado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ¹⁶ “la accesoria, en un sentido estricto, sólo es admisible cuando el devengo de la prestación se encuentra directamente vinculado al cumplimiento de la obligación tributaria. En el caso del interés de demora esta característica se revela de forma clara. Y ello porque tanto su existencia como su método de cálculo, sólo se comprenden en relación con otra obligación.” Todo esto nos llevará a volver sobre esta figura cuando veamos detenidamente cada una de las obligaciones económicas de la Administración de las que se deriva la accesoria de satisfacer intereses de demora.

Aunque la enumeración que realiza el art. 26 de la LGT en sus apartados primero y segundo es extensa, no existe una definición genérica de la situación en que resultará exigible el interés de demora por la Administración, ni se contemplan en este artículo definitorio la enumeración de los casos en que la Administración deberá satisfacerlos al contribuyente en caso de mora Administrativa, por lo que quedan en cierta indefinición el conjunto de los supuestos en que será exigible.

porque “trata de definir los intereses de demora mediante la enumeración de algunas situaciones en las que se devengan. Este recurso mediocre se hace tanto más incomprensible desde el momento en el que la figura que se trata –como aquí ocurre con los intereses– es conocida desde tiempo inmemorial y ha sido definida con acierto por otras leyes y por la jurisprudencia como la compensación debida al acreedor por la falta de disposición tempestiva de la cantidad de dinero que se adeudaba” (HERRERO DE LA GAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Título II. Los tributos”, en la obra: Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, HUESCA BOADILLA, R. (Coordinador), Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 211).

¹⁶RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria: luces y sombras. Quincena Fiscal, n° 15 (2003). Págs. 11-24.

En la doctrina y en la jurisprudencia pueden encontrarse diferentes formas de conceptualizar los intereses de demora tributarios, como la acepción que propone GONZÁLEZ SÁNCHEZ, al decir que se trata de una “cantidad que se determina mediante la aplicación de un porcentaje expresamente previsto, y que se debe en concepto de daños y perjuicios por el retraso en el cumplimiento de una obligación”¹⁷. LÓPEZ MARTINEZ definió los intereses de demora como “expediente técnico frente al incumplimiento tempestivo del deudor de su obligación de pago, que constituye una obligación patrimonial de carácter público, accesoria y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque con regulación jurídica autónoma, cuya prestación, devengada por la realización del presupuesto de hecho contenido en una norma legal, consistente en la entrega de una cantidad de dinero, calculada por un módulo objetivo de carácter compensador por la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por el retraso en el cumplimiento de la obligación debida, y fundamentado en el principio de equidad que debe regir las relaciones entre la Administración tributaria y los Administrados”¹⁸. Para MORILLO MÉNDEZ, el interés de demora es una “indemnización necesaria y automática que compense el retraso producido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”¹⁹. Mientras que CARRASCO PARRILLA caracterizó a los intereses de demora como “aquella prestación accesoria a la obligación de pago de la deuda tributaria, que procede como contribución remuneratoria o indemnización que en concepto de daños y perjuicios corresponde abonar al obligado tributario como consecuencia del retraso en el pago de la deuda tributaria”²⁰.

¹⁷ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., El interés de demora en materia tributaria, *Crónica Tributaria*, nº 55, 1985, pág. 114.

¹⁸ LÓPEZ MARTINEZ, J., Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria. Un análisis de su ubicación en el seno de la deuda tributaria, *Civitas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1994, pág. 241.

¹⁹ MORILLO MÉNDEZ, A., La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT. *Impuestos*, nº 11, 1985.

²⁰ CARRASCO PARRILLA, P.J., Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000, pág. 109.

Por su parte, la jurisprudencia se ha referido a los intereses de demora como “un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal”²¹, o como la “figura jurídica que como variedad de la acción de resarcimiento trata de compensar con arreglo al módulo objetivo del coste financiero el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas”²².

Resumiendo las notas caracterizadoras de la institución podemos decir que los intereses de demora representan una obligación accesoria de la obligación tributaria principal, cuyo presupuesto de hecho viene marcado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, que encarna una indemnización por daños y perjuicios que se hayan podido producir por el retraso en el pago.

Por otra parte, en el ámbito tributario no es posible encontrar ningún requisito para la exigibilidad de los intereses de demora salvo el relativo al vencimiento del plazo establecido para el pago de la deuda tributaria. En consecuencia si acudimos al derecho común de obligaciones llegaremos a la conclusión de que la exigencia de intereses de demora precisa el incumplimiento de una obligación positiva cuya prestación sea exigible y líquida, y de que es necesaria la presencia de culpabilidad en el retraso del cumplimiento de la obligación, así como la interpelación del acreedor al deudor para el pago de la obligación, a no ser que la ley disponga otra cosa. En este sentido, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que en las obligaciones tributarias pecuniarias el retraso culpable es irrelevante, porque en el ámbito tributario mora y retraso son términos que se equiparan²³. Así mismo la deuda tributaria representa una

²¹Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero.

²²Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1995.

²³ SIMÓN ACOSTA, E., “Los intereses de demora en Derecho Tributario”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 612, 2004, pág. 3. CARRASCO PARRILLA, P.J., Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias, 2000, Op. Cit. Pág. 23 a 50. Por el contrario, otros autores se oponen a que los intereses de demora operen al margen de la culpabilidad, al afirmar que si no hay culpabilidad no hay intereses de demora. Entre otros, MARTINEZ LAFUENTE, A., “La extinción de las sanciones tributarias”, Crónica Tributaria nº 53, 1985,

obligación con plazo determinado y, por ello, una vez llegado dicho plazo, si la obligación no ha sido satisfecha estaremos en presencia de una mora automática que invalida el requisito de la intimación.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los intereses de demora, hasta la promulgación de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT (anterior LGT, 230/1963) tanto la doctrina como la jurisprudencia asumieron su naturaleza compensatoria o indemnizatoria. Sin embargo, esta ley produjo una discriminación en cuanto al tipo de interés a aplicar en función del sujeto que ocupara la posición acreedora, ya fuera la Administración tributaria o el obligado tributario, puesto que no solo determinó que el interés de demora sería el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, sino que también modificó el art. 155 de la anterior LGT, 230/1963, de manera que se aplicaba el interés legal en las relaciones deudoras de la Administración tributaria. De esta forma se establecía una diferencia de trato entre los intereses que debía percibir de los deudores la Hacienda Pública cuando era acreedora, el interés de demora, y los intereses que debía pagar cuando era deudora, el interés legal, claramente menor.

Algunos autores consideraron entonces, que la diferencia de 25 puntos porcentuales entre el interés de demora y el interés legal, otorgaba al primero un carácter sancionador²⁴, o al menos disuasorio o cuasi sancionador²⁵, aunque también una parte de la doctrina minoritaria defendía la naturaleza exclusivamente indemnizatoria del interés de demora a pesar del incremento²⁶.

pág. 110 y 111; CARBAJO VASCO, D., "Interés legal del dinero e interés de demora", Op. Cita, 1985, pág. 39 a 54.

²⁴COLLADO YURRITA, M.A., "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria", REDF, nº 56, 1987, pág. 505.

²⁵CARBAJO VASCO, D., "Interés legal del dinero e interés de demora", 1985, Op. Cit., pág. 42.

²⁶ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "El interés de demora en espera de una regulación coherente", *Tapia*, nº 52, 1990, pág. 6; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El interés de demora en materia tributaria*, 1985, Op. Cit. pág. 114 y 116; MORILLO MÉNDEZ, A., *La*

La discriminación que producía la diferencia entre ambos tipos de interés fue considerada por el Tribunal Supremo, mediante Auto de 20 de Septiembre de 1988 para plantear una cuestión de inconstitucionalidad por vulnerar a su entender los artículos 14, 31 y 25 de la CE, que fue desestimada por el Tribunal Constitucional, junto a un recurso de inconstitucionalidad planteado por cincuenta senadores sobre el mismo asunto, en la famosa Sentencia 76/1990, de 26 de abril, sobre la base de dos razonamientos: la vulneración del principio de igualdad, y la posible vulneración del apartado 1º del art. 25 de la CE. Sobre la primera cuestión entendió el Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico noveno, que no cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación, como si de una relación jurídico-privada se tratara, se basa para ello en las potestades que atribuye a la Administración el art. 31.1 de la CE. Respecto de la vulneración del primer apartado del art. 25 de la CE, el Tribunal Constitucional determinó que “la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por le perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria. (...) Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución”. Por tanto, el Tribunal Constitucional dejó solventada la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, aunque se produjeron algunas opiniones contrarias a los razonamientos esgrimidos por el Alto Tribunal.

La Ley 25/1995, modificó el inciso c) del art. 58.2 de la anterior LGT, 230/1963, aunque sin modificar la cuantificación del interés de demora, y en la actualidad, el apartado 6 del art. 26 de la actual LGT, sigue determinando que “el interés de

morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT, 1985, Op. Cit. Pág. 31.

demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente”, por lo que se pueden aplicar las mismas observaciones que hicimos a las anteriores disposiciones.

Con la Ley 1/1998, LDGC, se introducen innovaciones entorno al régimen de los intereses de demora exigibles en los casos de devolución de ingresos indebidos y devoluciones de oficio por aplicación de la normativa de los tributos a que se refiere. La situación de discriminación cuando el acreedor de la deuda era el administrado se modifica a partir de esta normativa, según la cual los administrados tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora que corresponde cuando el deudor es el sujeto tributario obligado, conforme a los artículos 10 y 11 de la citada norma legal. Se equipara en su cuantía el interés exigible por el obligado a los supuestos en que la Administración tributaria resulte acreedora.

A partir de este momento, las discusiones habidas en cuanto a la aplicación de un diferente tipo de interés para compensar el retraso en el cumplimiento de las obligaciones según quien sea el acreedor, han quedado en la actualidad completamente desvirtuada, aplicándose conforme a la actual LGT el mismo tipo de interés con independencia de que quien deba indemnizar al perjudicado sea la Administración o sea el contribuyente. Así, en el art. 31.2 de la LGT a propósito de las devoluciones tributarias se establece que transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, la Administración abonará el interés de demora al obligado sin necesidad de que lo solicite; en el art. 32.2 de la LGT relativo a la devolución de ingresos tributarios indebidos se establece igualmente que la Administración abonará el interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Sin embargo, en el art. 33.2 de la LGT se establece que con el reembolso del coste de las garantías se abonará por la Administración el interés legal desde la fecha acreditada en que se hubiera incurrido en los costes hasta la fecha en que se ordene el pago. No obstante, en otros casos, como cuando se aportan determinadas garantías en los aplazamientos, fraccionamientos o para suspender el ingreso de deudas, la Administración percibirá también el interés legal. Esta es una novedosa aportación en el párrafo 2º

del art. 26.6 de la LGT cuando las garantías aportadas consistan en aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, con finalidad de incentivar la utilización de estas garantías, utilización que resulta favorable para los intereses públicos²⁷. Por tanto, podemos decir, que paulatinamente esa equiparación de trato entre Administración y administrado, se ha ido haciendo una realidad en el ordenamiento tributario actual.

La Administración tributaria, en su posición de deudora, está sometida al principio consagrado en el artículo 106.2 de la CE, lo que concuerda plenamente con la doctrina del Tribunal Constitucional.

A nuestro juicio, ya no cabe discusión al respecto de que el fundamento general de esta obligación estriba en su naturaleza compensatoria o indemnizatoria, que trae causa para el obligado tributario por haber tenido que disponer de una determinada cantidad dineraria en favor de la Administración de forma indebida. Esa improcedencia de soportar económicamente una carga hace nacer *ex lege* la obligación para la Administración de pagar el interés de demora para compensar al perjudicado.

Por último, sobre esta materia es preciso referirnos al momento en que se produce el devengo de los intereses de demora, esto es, su nacimiento y cuantificación pero, dado el carácter accesorio de la obligación de satisfacerlos, remitimos el comentario al momento en que nace cada obligación principal, cuyo contenido vamos a ver a continuación.

4.3 LA OBLIGACIÓN DE REALIZAR LAS DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO.

El art. 31 de la LGT regula las “devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo”, estableciendo en su apartado primero que “la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo”, y determina que “son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”, con lo que quedan delimitadas

²⁷Dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de LGT, de 22 de mayo de 2003, pág. 27.

conceptualmente de manera genérica a aquellas previstas en la normativa del tributo y se distingue esta clase de devoluciones de las devoluciones de ingresos indebidos a que se refiere el artículo siguiente.

En el apartado segundo de este mismo artículo se dispone, además, que *“transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”*. La ley determina tanto el interés a pagar en estos casos como el momento en que dicho interés se devenga, y señala de manera clara e inequívoca, que esta obligación nace sin necesidad de interpelación del obligado a la Administración deudora.

Aquí no estamos ante ingresos indebidos no ajustados a derecho, sino que se trata de ingresos debidos en el momento de hacerse en cuanto previstos en la regulación de cada tributo, generalmente por el mecanismo de los denominados “pagos a cuenta”, ya sea por retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, que son ingresados a la Administración tributaria a cuenta de la liquidación final del tributo, que en relación con dicha liquidación resulten excesivos y por ello deben devolverse o reembolsarse. No se trata, por tanto, de ingresos indebidos, cuya devolución al contribuyente tiene su fundamento en evitar un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, a las que nos referiremos en el apartado siguiente.

Como hemos dicho, artículo 30.1 de la LGT, estas devoluciones constituyen una obligación de contenido económico de las Administraciones tributarias y, al mismo tiempo, son un derecho de los obligados tributarios conforme se reconoce en el artículo 34.1.b) de la LGT, que literalmente establece el *“Derecho a obtener, en los términos previstos en la LGT, 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 el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. “En este sentido, como vemos, se equipara al derecho de obtener las devoluciones de ingresos indebidos que procedan.*

Estas obligaciones tienen, por tanto, un correlativo derecho subjetivo a favor de los obligados, que pueden exigir de la Administración tributaria su satisfacción cuando se encuentren en los supuestos de hecho contemplados en la norma.

En este sentido, las Administraciones tributarias tienen la obligación económica de devolver las cantidades que hayan sido debidamente ingresadas pero cuya devolución proceda con posterioridad a tenor de lo previsto en la normativa de cada tributo. A las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo la doctrina las denominaba tradicionalmente como “devoluciones de oficio”.

En efecto, el precepto actual tiene su origen en el artículo 11 de la LDGC, que se refería a ellas como devoluciones de oficio. Sin embargo, en la actual regulación, se trata de un procedimiento que, como veremos, se iniciará siempre a instancia de parte. Por otra parte, en este artículo 11 de la LDGC se citaban expresamente los supuestos en los que se podían originar estas devoluciones, en concreto se refería a las devoluciones originadas en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, esta enumeración, pese a referirse a los impuestos en los que la sistemática de gestión de los mismos origina la mayoría de estas devoluciones, no agota la casuística, al existir otros tributos en los que pueden originarse este tipo de devoluciones como consecuencia de la percepción por la Administración tributaria de pagos anticipados.

Este sería el caso, por ejemplo, del pago de tasas en las que por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público, no se preste o desarrolle, procediendo la devolución del importe correspondiente, consecuencia de la posibilidad legal de exigencia del depósito previo del importe total o parcial de las tasas, y de la imposibilidad, cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, de realizarse o tramitarse sin que se haya efectuado el pago correspondiente. En este caso creemos que al estar previstas en la normativa del tributo, esto supone incluirlas en el ámbito del artículo 31 de la LGT, por lo que será de aplicación el apartado 2 de este precepto respecto de los intereses de demora, de forma que su devengo se computará después del transcurso de seis meses desde que proceda la devolución, y no desde la fecha del depósito o ingreso. Otro caso, sería consecuencia del esquema de gestión del Impuesto sobre

Construcciones Instalaciones y Obras, donde en una primera liquidación provisional se determinará la base imponible bien en función del presupuesto visado presentado, o bien, cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que esta establezca al efecto. En la liquidación definitiva posterior se tendrá en cuenta el coste real y efectivo, pudiendo el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificar la base imponible tomada en cuenta en la liquidación provisional. Si se practica la liquidación definitiva, se exigirá del sujeto pasivo o se le reintegrará, en su caso, la cantidad que corresponda. No obstante, en estos ejemplos, no se agotan los casos existentes.

Un caso más discutido, en cuanto a si se encuadra o no dentro de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, son las originadas por la no realización del hecho imponible declarada con posterioridad a la realización del ingreso, siendo el caso más conocido el de la ulterior declaración de la nulidad de la transmisión por la que se hubiera ingresado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Como decimos, la naturaleza de estas devoluciones “sobrevinidas” no es pacífica, sosteniéndose tanto su inclusión entre estas devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, como su inclusión en las devoluciones de ingresos indebidos, e incluso su consideración como una tercera modalidad distinta de las dos anteriores.

Por su propia definición, habrá de estarse a la concreta normativa del tributo en cuestión, si bien la LGT y la citada normativa de desarrollo contienen unas normas generales o comunes.

La definición genérica de estas devoluciones que ofrece el artículo 31 de la LGT ha sido completada por el artículo 122 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT) que añade que: *“También tienen esta consideración los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo.”*

El procedimiento para el reconocimiento y pago de estas devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo será, con carácter general, el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la LGT, y en la normativa de desarrollo, el RGAT, que lo regula en los artículos 122 a 125.

En verdad se trata de tres procedimientos distintos bajo una misma rúbrica, diferenciados en cuanto a la forma de iniciación de los mismos, ya que la devolución puede originarse mediante la presentación de una autoliquidación, una comunicación de datos o una solicitud. El legislador, de hecho, dedica un primer artículo genérico para los tres (art. 124 de la LGT), a continuación refiere un artículo propio para el procedimiento que se inicia por autoliquidación (art. 125 de la LGT), y otro para el resto, es decir, el iniciado por comunicación de datos y por solicitud a los que trata conjuntamente (art. 126 de la LGT), para volver a considerar a los tres a la hora de regular las formas de terminación (art. 127 de la LGT). Con independencia de las especificidades, básicamente en el tratamiento de plazos, el régimen jurídico de los tres es el mismo, así como la mayoría de su regulación.

El legislador, ha querido reflejar en la LGT un procedimiento, en sus tres variantes, pero ha optado por regular lo mínimo e imprescindible, para dejar a la normativa de cada tributo especificar su régimen jurídico en función de las características propias del impuesto en cuestión. Como ha destacado la doctrina “el artículo 126 se remite a la ley propia de cada tributo para la regulación del procedimiento que debe seguirse en tales casos, lo que evidencia que no se trata de una materia apropiada para su regulación en una ley general de aplicación de los tributos, por lo que, sin duda, hubiera sido deseable, en este punto, que la ley abandonara su afán codificador, innecesario por estar demás, dejando la regulación de tales aspectos tan singulares a la ley de aquel tributo en donde se establezca la comunicación de datos o la solicitud como técnicas iniciadoras de un procedimiento de devolución de ingresos”²⁸. Si lo analizamos determinadamente lo que ha hecho el legislador es regular tanto en la LGT, y en el RGAT, un procedimiento ya regulado en la normativa de determinados tributos, es decir, buscar la generalidad en la especialidad ya existente.

Como características propias de este procedimiento ya sea iniciado por autoliquidación, comunicación de datos o solicitud, podemos destacar; su iniciación a instancia de parte, que conlleva, su carácter potestativo para el

²⁸ESEVERRI, E. Derecho tributario. Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 347.

obligado, su carácter específico, ya que responde a las peculiaridades de unos determinados impuestos, y su carácter indisponible, que determina que la transmisión del derecho por actos o negocios entre particulares no producirá efectos frente a la Administración.

De la regulación de las formas de terminación del procedimiento que establece el artículo 127 de la LGT se deduce que si la Administración no reconoce la devolución solicitada, en sus mismos términos, deberá iniciar un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección. En cuanto al alcance de las actuaciones a realizar en el seno de este procedimiento, de su lectura se infiere que “Si la Administración quiere realizar alguna comprobación que pueda dar lugar a una modificación de la cantidad a devolver solicitada deberá iniciar el procedimiento oportuno, sea el de verificación de datos, el de comprobación limitada, o ya fuera de los de gestión, el procedimiento de inspección. Sin embargo, la Administración si podrá solicitar al obligado tributario la aportación de aquellos datos que deban constar en la autoliquidación, comunicación o solicitud”²⁹. En efecto, el artículo 124 del RGAT establece la posibilidad de que recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos la Administración examine la documentación presentada así como aquella que obre en su poder y, si está de acuerdo, se procederá al reconocimiento de la devolución. Sin embargo, el apartado segundo del mismo artículo señala que “cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección”.

En cuanto a las formas de terminación del procedimiento, previstas en el artículo 127 de la LGT, merece la pena, por su peculiaridad, hacer mención del contenido del artículo 125 del RGAT, que lo desarrolla. De esta regulación, nos parece interesante destacar lo siguiente:

²⁹LAFUENTE MOLINERO, F. “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria” en la obra colectiva AA.VV. *Visión práctica de la Nueva Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004. pág. 145 a 146.

▪ En primer lugar, resulta peculiar que se establezca que cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque. Como vemos, no se recibirá realmente una notificación del acuerdo en sí, sino que se entenderá notificado por la percepción del dinero. En este sentido, la utilización por la Administración tributaria de las nuevas tecnologías permiten establecer diferentes mecanismos de seguimiento y de aviso sobre el estado de tramitación de su devolución, lo que redundará en beneficio del interesado. Sin embargo, y esto es muy importante, se dispone que el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación, es decir, por los órganos de gestión o de inspección tributaria. Por tanto, podemos llegar a opinar que se trata de una devolución “provisional” que solo quedará definitiva si se desarrolla una posterior comprobación, o bien, por operar la prescripción del derecho de Administración a efectuar dicha comprobación.

▪ En segundo lugar, se dispone que cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución terminará con la notificación del inicio del correspondiente procedimiento. Es un supuesto de encadenamiento de procedimientos, en los que el final de uno supone el inicio del siguiente. Cuando el procedimiento finaliza de esta manera, si finalmente se acordara el pago de una devolución, la Administración en el seno de dichos procedimientos, determinará los intereses de demora que proceda abonar al interesado.

No obstante, como establece el artículo 127 de la LGT, el procedimiento también puede concluir por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 LGT, como procedimiento iniciado a instancia de parte, esto es, que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, transcurridos tres

Para terminar debemos realizar determinadas reflexiones en cuanto al contenido de la obligación económica que se establece a cargo de la Administración de pagar intereses en caso de mora en el pago de estas devoluciones. El contenido de esta obligación económica de la Administración, que como hemos dicho surge

como contrapartida del reconocimiento de un derecho subjetivo del contribuyente, se clarifica de la siguiente manera. En primer lugar, se fija el interés a abonar por la Administración, que será el interés de demora en lugar del interés legal que se reconocía en la normativa anterior. En segundo lugar, también de acuerdo con la LDGC, se suprime la necesidad de denunciar la mora de la Administración para que surja el derecho a favor del contribuyente, pasando a ser automático en el momento en que se incumple el plazo fijado en la norma reguladora del tributo y, en todo caso, transcurrido el plazo de seis meses, sin que el obligado tributario haya obtenido la devolución. No obstante, debemos plantearnos otras cuestiones que suscita la regulación del devengo de los intereses y el momento final de los mismos.

En cuanto al devengo, según dispone el artículo 31.2 LGT, como ya se ha visto, éste se producirá transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria. Existe, pues, un plazo de “carencia para el abono de intereses” a favor de la Administración tributaria, que va desde el momento en que se presenta por el obligado tributario la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, hasta seis meses después, durante el cual no se producirá liquidación de intereses alguna a su favor, pese a que el obligado no ha podido disponer durante ese tiempo de la cantidad cuya devolución se solicita. Así, el cálculo de esos intereses se va a realizar tomando como fecha de inicio el día siguiente al transcurso del plazo de seis meses que la Administración tenía como plazo para realizar la devolución, con independencia del momento en que se produjo el reconocimiento del derecho a esa devolución a favor del obligado

La literalidad de la norma obliga a iniciar el cómputo de los intereses de demora en el momento en que transcurre el plazo fijado para practicar la devolución. Pero además de esa literalidad, el principio de igualdad obliga asimismo a fijar el “dies a quo” una vez que ha transcurrido el plazo, pues conforme dispone este artículo 31.2 LGT, si no existe mora por parte de la Administración, tampoco existe derecho alguno a favor de los obligados al abono de intereses durante el periodo previsto legalmente para que la Administración pueda practicar las correspondientes comprobaciones y realizar la devolución. Con independencia de otros criterios de oportunidad o de justicia material, si para los supuestos en que se incurre en mora por la Administración se retrotrajeran los efectos a la fecha en que

se reconoció la obligación, se vulneraría el principio de igualdad respecto de los contribuyentes a quienes se reconoce la obligación dentro del periodo de los seis meses y el pago se produce en un momento posterior pero sin que haya expirado el plazo máximo fijado en la norma para acordar la devolución.

También plantea cuestiones el momento final hasta el que se devengan los intereses, al matizar el artículo 31.2 LGT que los intereses se devengarán hasta la fecha en que se ordene el pago, y no hasta la fecha en que éste se realice efectivamente. Resulta evidente que esta fijación de intereses se realiza así por cuestiones operativas de funcionamiento de los servicios administrativos, si bien, esta operatoria pueden dar lugar a retrasos en el abono efectivo de la devolución, una vez que se ha acordado el pago, en cuyo caso el contribuyente no puede reclamar ninguna liquidación de intereses añadida que pueda resarcirle de los perjuicios causados. En este sentido, parece asumible el planteamiento de algunos autores³⁰ en cuanto a la posibilidad de reclamar en casos de retraso considerable entre la comunicación del acuerdo del pago por parte de la administración y el pago efectivo, que a nuestro juicio sólo podría realizarse por vía de responsabilidad patrimonial por el anormal funcionamiento de un servicio público, pudiendo en ese caso incluir, además de los intereses de demora, toda lesión que hayan sufrido como consecuencia de ese retraso, siempre que el daño sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado³¹.

En el acto de liquidación de los intereses de demora se hará constar, debidamente motivado, el día de inicio y final del período de su devengo, así como el tipo de interés aplicado, que será el vigente a lo largo de los periodos de liquidación, de lo contrario, se podría incurrir en situación de indefensión del obligado. La base sobre la que se aplicará el interés de demora tendrá como límite,

³⁰GOROSPE OVIEDO, J.L y PÉREZ DE AYALA, M.: Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. RDEF, n° 189, 1998, pág. 68 y ss.

³¹ Artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común.

en cualquier caso, el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud presentada por el interesado³².

4.4 DERECHO A OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Como ya hemos visto en el apartado anterior, el artículo 30.1 de la LGT determina que las devoluciones de ingresos tributarios indebidos son una de las obligaciones de contenido económico de las Administraciones tributarias y, al mismo tiempo, constituyen un derecho de los obligados tributarios reconocido en el artículo 34.1.b) de la LGT, junto al de obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

En tal sentido, el artículo 32 de la LGT en su apartado primero establece que *“la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley”*. Además, establece en su apartado segundo que *“con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”, y aclara que “las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo” del interés de demora. Por último, en el apartado tercero de este precepto se señala que “cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores”*.

El artículo 32 citado se encuentra en la sección 3ª de *“Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria”*, si bien, se remite en cuanto al procedimiento para su obtención al artículo 221, donde se regula el procedimiento especial para el reconocimiento de este derecho, que se incardina en el Capítulo II del Título V, relativo a los *“Procedimientos especiales de revisión”*. Con esta ubicación sistemática

³²Artículo 125.2 del RGAT.

se ha mantenido la tradición legislativa en esta materia, aunque no siempre la devolución de ingresos indebidos presenta carácter revisor, ya que, en ocasiones, no revisa acto alguno, sino que se limita a ejecutar una devolución acordada en un procedimiento auténticamente revisor, administrativo o jurisdiccional, cuestiones estas que analizaremos más adelante.

Esta norma legal deja al desarrollo reglamentario posterior la regulación del procedimiento, pero si determina el plazo y las consecuencias del silencio administrativo, al remitirse el último párrafo del artículo 221.1 de la LGT, a lo establecido en el apartado 2 del artículo 220 LGT. Estas pautas vienen referidas al plazo máximo de resolución del procedimiento de devolución de ingresos indebidos y que puede sistematizarse de la siguiente manera:

a) El plazo máximo para notificar la resolución expresa será de seis meses.

b) La falta de resolución dentro del plazo indicado supondrá la caducidad para los procedimientos iniciados de oficio o la desestimación presunta por silencio administrativo si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

El procedimiento ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, (en adelante RGRV) en sus artículos 14 a 20, que ha sido completado después, en lo que se refiere a la ejecución de las devoluciones, con la regulación establecida en los artículos 131 y 132 del RGAT.

La cuestión es trascendental porque la devolución de lo indebidamente ingresado es un derecho exigible, en cualquier caso, como así se desprende del término “indebidamente” empleado en el artículo 32 de la LGT, por lo que es preciso que la devolución se realice de forma rápida y eficaz³³.

³³En igual sentido, afirma QUINTANA FERRER, E: “Es evidente que estos mecanismos procedimentales han de tener como finalidad única permitir que el derecho material a la devolución se declare y ejecute de la forma más rápida posible, no debiendo, en ningún caso, erigirse en instrumentos formales que obstaculicen o impidan el ejercicio del

La devolución de ingresos indebidos es un instrumento que persigue el restablecimiento patrimonial a una situación existente previa que coincide con el momento del ingreso del correspondiente tributo. Determinar la naturaleza jurídica de estas devoluciones implica responder a la pregunta de si es un derecho objetivo, un derecho subjetivo, o si es un interés legítimo.

No se puede defender que se trata de un interés legítimo, por cuanto que definir un derecho jurídico como un interés protegido por el Derecho o una voluntad reconocida por el Derecho es igualmente incorrecto. Sin duda el legislador da a los particulares un derecho de recuperar su dinero, justamente porque supone que las personas posean ciertos intereses, ciertas condiciones, y él pretende proteger algunos de esos intereses. Sin embargo, un derecho de restitución existe también en los casos en que no hay ningún interés efectivo. El derecho, por tanto, debe consistir, no en un supuesto interés, sino en la protección jurídica. La protección al derecho del contribuyente de recuperar los ingresos indebidos se establece por reglas jurídicas, por tanto, la norma jurídica es la que determina que el Estado está obligado a restituir lo indebido, y además, a no interferir la propiedad de los particulares. Por tanto, no es correcto afirmar que los particulares tienen un interés legítimo ya que eso resultaría de una postura frágil e indefinida frente al derecho de restitución.

Así pues, sólo queda determinar si estamos ante un derecho objetivo o subjetivo. El derecho de los particulares a la devolución de los ingresos tributarios indebidos está fundado en el principio de legalidad, por lo que su existencia está condicionada a una ley que reconozca o garantice dicho derecho. Esta realidad constituye una obligación legal estatal de Derecho público³⁴, en esto existe amplio consenso doctrinal. El derecho de devolución es un derecho de crédito que posee un régimen jurídico concreto y un contenido distinto al resto de las situaciones jurídicas subjetivas. Así resulta en una situación jurídica activa de carácter

mencionado derecho". Devolución de Ingresos Indebidos y Ley General Tributaria. Valladolid. Lex Nova. 2004. Pág. 29.

³⁴GUERRERO CORRAL, L.: El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1978, pág. 13.

patrimonial que posee el particular frente a la situación jurídica pasiva u obligación de la Administración cuyo cumplimiento conlleva la satisfacción del derecho de crédito. En tal sentido, entendemos en derecho a la restitución y el deber de restituir, como incardinados en una relación más amplia nacida del ejercicio de la potestad de imposición. Esta apropiación “indebida” genera un derecho de crédito (derecho objetivo) que no se confunde con una posible acción de restitución (derecho subjetivo). Así que cuando la norma define los supuestos de la devolución de tributos ilegítimos está concretizando y garantizando la existencia de tal derecho objetivo. La LGT define la devolución de los ingresos indebidos como una obligación de la Administración tributaria lo que constituye un mandato imperativo, que se traduce en un deber jurídico objetivo.

En cuanto al procedimiento, en primer lugar, debemos determinar quiénes estarán legitimados para instar la devolución de ingresos indebidos, y conforme al artículo 14.1 RGRV, lo estarán las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de los anteriores, la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido si consideran que la retención soportada o el ingreso a cuenta repercutido lo han sido indebidamente. Si el ingreso a cuenta no ha sido repercutido, la legitimación corresponde únicamente al obligado tributario que haya realizado dicho ingreso a cuenta.

c) Cuando el ingreso se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere la letra a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

En la normativa anterior a la actual LGT y al RGRV, no se contemplaba la legitimación de las personas o entidades que habían soportado la retención, ingreso a cuenta o repercusión improcedentes. En estos casos se producía una quiebra entre la titularidad del derecho y la legitimación para ejecutar la acción de la que derivaba el mismo, el beneficiario del derecho no podía ejercitar la acción de solicitud del derecho.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos, como vamos a ver a continuación, no es propiamente un procedimiento especial de revisión, lo que

provoca que la resolución que se dicte sea recurrible en reposición y en vía económico-administrativa (artículo 221.6 LGT).

Se exigirá una fase previa de declaración del derecho en los supuestos de ingresos indebidos expresamente mencionados en el artículo 221.1 de la LGT, así como en los en los casos en que el obligado tributario pretende la rectificación de su propia autoliquidación, como generadora del ingreso indebido. En los demás supuestos, la devolución irá precedida de un procedimiento de revisión, ya sea de los procedimientos especiales de revisión para los actos administrativos firmes de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones (procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, rectificación de errores o revocación y mediante el recurso extraordinario de revisión), o del recurso ordinario para los restantes casos, por lo que el procedimiento de devolución se limitará, en estos supuestos, a ejecutar la resolución recaída en el procedimiento de revisión previo, devolviendo las cantidades que procedan.

Por tanto, cabe distinguir tres cuestiones conceptualmente distintas:

La primera, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de ingresos indebidos *stricto sensu* o ingresos indebidos *genuinos*, referidos en el artículo 221.1 de la LGT: a) duplicidad de pago de deudas tributarias o sanciones; b) cantidad pagada superior al importe a ingresar

por acto administrativo o autoliquidación; c) ingreso de deudas o sanciones prescritas³⁵; d) cuando así lo establezca la normativa tributaria³⁶.

La segunda, la ejecución de la devolución, que podrá provenir de su reconocimiento conforme al apartado anterior, o de los siguientes casos:

- Reconocimientos derivados de un acto administrativo, como sería el caso de una liquidación practicada en un procedimiento de comprobación por la Administración de la que resulta una cuota inferior a la ingresada en la autoliquidación.

- Reconocimientos procedentes de impugnaciones, producidos por resolución económico-administrativa o sentencia judicial.

- Reconocimientos procedentes de los procedimientos especiales de revisión en el caso de actos administrativos firmes de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, es decir, derivados de los procedimientos especiales de revisión de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores, revocación o mediante el recurso extraordinario de revisión (art. 221.3 LGT). Debe insistirse en

³⁵ Este supuesto se incluyó novedosamente en el Real Decreto 1163/1990 y tuvo su origen en la discusión que durante un tiempo se produjo respecto a si era posible o no renunciar a la prescripción ganada. Durante un tiempo el Tribunal Supremo pareció acoger esta posibilidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1953 del Código Civil, pero después, por las especialidades típicas del derecho tributario, se llegó a la conclusión contraria. La imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada se recogió expresamente en el artículo 60 RGR de 1990 y la devolución de la deuda prescrita se reguló como ingreso indebido en el citado Real Decreto 1163/1990. La posición actual del Tribunal Supremo también mantiene que no es posible renunciar a la prescripción ganada (SSTS 8 de Febrero de 1995, 14 de Febrero de 1997 y 8 de Febrero de 2002). Por último, la actual LGT, 58/2003, da rango legal a la imposibilidad de renunciar a la prescripción en el artículo 69 y la regula como supuesto de devolución de ingresos indebidos en el artículo 221.

³⁶ Se trata de una cláusula residual, referida a todos aquellos casos en que la normativa tributaria establezca la devolución de ingresos indebidos. La cláusula tiene sentido para poder considerar aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos regulado en la propia LGT y en los Reglamentos de desarrollo, pese a que el supuesto no esté incluido estrictamente dentro de alguno de los supuestos contemplados en el artículo 221.

que la devolución de ingresos indebidos no significa prescindir del concepto de actos firmes, en los que la devolución solo se producirá en los casos expresamente tasados por la Ley. La firmeza excluye en principio cualquier pretensión de devolución, incluso cuando se trate de actos dictados en aplicación de una norma anulada, así lo ha declarado posteriormente el Tribunal Constitucional en la STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989 y lo ha reiterado en otras consagrando la llamada doctrina prospectiva o pro futuro de la eficacia de las sentencias del Tribunal Constitucional³⁷.

En los tres casos anteriores, la devolución de ingresos indebidos se limita a la fase ejecutiva conforme al apartado 2 del mismo artículo 221 de la LGT.

La tercera cuestión es el procedimiento en el supuesto de que el ingreso indebido sea consecuencia de una autoliquidación del propio contribuyente. En este caso el contribuyente debe instar la previa rectificación de su autoliquidación de conformidad con lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT. La LGT se remite a la regulación de dicha rectificación, en vez de considerarla como devolución de ingresos indebidos. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución se configura como un procedimiento de gestión, estableciéndose de este modo una asimetría en cuanto a la ubicación de la regulación de la devolución de ingresos indebidos según que éstos resulten o no de una autoliquidación.

El contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos estará integrado por la obligación de devolución de carácter principal, cuyo objeto mediato está integrado por la totalidad de las cantidades indebidamente entregadas, existiendo además una obligación de carácter accesorio que es devolver los intereses de la cantidad indebidamente ingresada, así como los demás

³⁷ Sin embargo, en casos como el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario del juego, el Tribunal Supremo ha permitido la devolución de lo ingresado vía indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre que se hubiere reclamado dentro del año siguiente a la publicación de la sentencia (SSTS de 29 de febrero de 2000, 13 de junio de 2000, 15 de julio de 2000, y otras muchas posteriores). También ha de reseñarse la incidencia en la devolución de ingresos indebidos de las declaraciones del Tribunal de Luxemburgo por infracciones del derecho comunitario.

elementos que pueden integrar el Derecho de restitución: los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, el recargo de apremio, las sanciones pecuniarias, etc... El derecho a la devolución del ingreso indebido debe recoger todas estas cantidades si fueran a servir para garantizar que con la devolución se retorna al estado de legalidad³⁸.

La ilegalidad que origina el ingreso declarado indebido determina que la cantidad a devolver tienda a la *restitutio in integrum*, por lo que el artículo 16 del RGRV determina que estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

- El importe del ingreso indebidamente efectuado.
- El recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio.
- El interés de demora vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, es decir, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la ordenación del pago³⁹ salvo que dichas cantidades sean objeto de compensación con deudas tributarias, en cuyo caso se abonarán intereses de demora hasta la fecha en la que se acuerde la compensación. No obstante, las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior (art. 32.2 LGT).

³⁸ CAMBRA GRAS, J. M., MIÑANA, R. P., BELADA RIBELES, L. J.: "Devolución de ingresos indebidos", en AA. VV. GARBERI LLOBREGAT, J. (Dir.): Revisión e impugnación de actuaciones tributarias, Bosch, Barcelona, 2006, Tomo I, pág. 407.

³⁹ Afirma DEL PASO: "De esta forma se equipara o casi se equipara, como ya es hora, el trato de los intereses por las cantidades debidas por el contribuyente a la Hacienda Pública, con las debidas por ésta a aquél. Decimos "casi" porque si bien en los supuestos en que el contribuyente es el deudor de la Hacienda Pública los intereses corren hasta el día mismo del pago, cuando se produce la situación inversa sólo corren hasta la fecha "en que se ordena" el pago de la correspondiente devolución, no hasta el día efectivo de pago." DEL PASO BENGUA, J.M y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la ley 1/1998. Valencia. CISS. 1998. Pág. 144.

En el caso de los intereses de demora no se trata de una obligación de devolución sino de una obligación de pago. No se trata de devolver una cantidad ya ingresada, sino de pagar una cantidad superior a la ingresada, y que se calcula en función de ella, pues los intereses se giran sobre la cuota más los recargos, costas, intereses y sanciones, en su caso. Como ya se ha dicho se busca el carácter indemnizatorio de aquellos. Además razones de justicia exigían el restablecimiento del equilibrio en la relación crediticia surgida como consecuencia de la resolución del expediente de devolución de ingresos indebidos y lo hace, no sólo compensando las posibles actuaciones moratorias de la Administración, sino, además, procurando al particular la satisfacción de los intereses correspondientes derivados de la utilización de esas sumas monetarias por el tesoro. Por consiguiente, se perciben intereses correspondientes desde el día en que se produjo el ingreso indebido, e intereses moratorios desde que haya transcurrido el plazo legal correspondiente sin que el indebido se haya devuelto por la Administración. Unos y otros se contabilizan desde la fecha en la que se realiza el ingreso hasta la fecha de ordenación del pago, aplicando el mismo interés tanto a los intereses correspondientes como a los moratorios⁴⁰.

En cuanto al devengo de los intereses a pagar por la Administración en el caso de cantidades declaradas indebidas de forma parcial que hayan sido ingresadas de manera fraccionada por el obligado tributario, el artículo 32 de la LGT determina en su apartado 3º, que se entenderá que la cantidad pendiente de devolución se ingresó en el último plazo y, si no fuera suficiente, la diferencia se computará con los plazos inmediatamente anteriores. Es una regla para el devengo del interés de demora que, en opinión de algunos autores, favorece a la Administración a un menor pago de intereses⁴¹.

⁴⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: Derecho tributario. Parte general, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 136.

⁴¹ MARTÍNEZ GINER, L. A. Intereses de demora y devolución de ingresos tributarios indebidos en la nueva LGT. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 260 (2004). Pág. 115.

Sin embargo, a nuestro juicio, el vencimiento de la deuda es el que hace nacer la obligación de pago, siendo ese momento el que determina el nacimiento de una serie de consecuencias. Así, mientras que está abierto el periodo voluntario de ingreso, el obligado tendrá derecho a solicitar el fraccionamiento del pago de la deuda, solicitud que en caso de producirse impedirá el inicio del periodo ejecutivo mientras no se haya resuelto (en sentido positivo o negativo), pero no impedirá el devengo de los intereses de demora que se computarán desde el final del período de ingreso en voluntaria de la deuda objeto de la solicitud de fraccionamiento hasta el momento del pago de cada una de las fracciones acordadas. Ello porque una vez que finaliza la fecha final prevista en la ley para el ingreso en plazo voluntario de la deuda inicial, si sobre esa deuda existe una petición de fraccionamiento o aplazamiento, la Administración tiene en estos casos vetada la posibilidad de poner en marcha el procedimiento de apremio con los consiguientes recargos del artículo 28 LGT, lo que en caso de no devengarse interés alguno podría suponer una vulneración del principio de igualdad respecto del resto de obligados que han cumplido en plazo, pudiendo considerarse como dispensa ilegal de una parte de la deuda tributaria – los intereses devengados- pues, como dispone el artículo 58 LGT, la deuda tributaria está formada por la obligación tributaria principal, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los demás recargos exigibles legalmente. Por ello, si se declara parcialmente improcedente una deuda cuya obligación de pago ha sido fraccionada, no por ello deviene ineficaz el período de ingreso de la parte de deuda que no es considerada improcedente, ni el devengo de intereses que el pago fraccionado de la parte no anulada ocasionó como consecuencia del cumplimiento tardío de la obligación. Por ello, es de justicia material que se declaren indebidos los últimos pagos, bien entendido que el contribuyente va a recibir menor cantidad de intereses devengados por el ingreso indebido, pero al mismo tiempo, la imputación de la improcedencia parcial de la deuda a la última fracción también llevará aparejada la anulación de los intereses devengados por el pago aplazado de esa misma fracción, lo que redundará en beneficio del obligado tributario, pues la mayor carga de intereses devengados desde la fecha fin de voluntaria recae precisamente sobre la última o últimas fracciones. Lo que hace el artículo 32.3 de la LGT es considerar indebidos sólo los últimos plazos, aplicando una regla de imputación de pagos que, en nuestra opinión, es perfectamente válida. Esta es una

interpretación perfectamente válida a la luz de lo dispuesto en el artículo 26.5 LGT, el cual establece que *“En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”*.

Por último, en cuanto al plazo para exigir la devolución, el artículo 66 de la LGT contempla expresamente dentro del plazo de prescripción de cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos. El plazo de prescripción comenzará a contarse, según dispone el artículo 67 LGT, desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

4.5 DERECHO AL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS Y A LA REDUCCIÓN PROPORCIONAL DE LA GARANTÍA APORTADA.

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de los actos tributarios, o para aplazar o fraccionar las deudas tributarias impugnadas, en los casos previstos en la norma tributaria, es la última de las obligaciones económicas de la Administración tributaria que nos queda por comentar, de las reconocidas como tales en el artículo 30 de la LGT. Esta obligación se desarrolla en el artículo 33 de la LGT, que establece en su apartado primero que *“La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.”* En el apartado segundo se señala que *“Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria*

abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.” Por último, en su apartado tercero se determina que “Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias”, por tanto, estas garantías establecidas *ex lege* quedarán fuera del deber de indemnizar establecido en la norma. En cuanto al procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías, la norma legal establece que se regularán en vía reglamentaria.

Esta obligación económica de la Administración se reconoce también como un derecho de los obligados tributarios en el artículo 34.1.c) LGT, que establece en favor de estos el *“Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta 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.”*

El derecho reconocido a los obligados se corresponde con el deber de la Administración tributaria de efectuar el reembolso de los costes de las garantías, así como la de total indemnidad del perjudicado, de ahí además que se establezca el deber administrativo de abonar los intereses legales, así como, en su caso, de acordar la procedente reducción de las garantías aportadas.

El fundamento de este derecho se encuentra en el principio constitucional de responsabilidad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), y como concreción de aquél, en el de ser indemnizado por los poderes públicos cuando se produzca una lesión en los bienes y derechos, siempre que tenga su causa en el funcionamiento de los servicios públicos (art. 106.2 CE).

En el ámbito tributario, se ha procedido a su desarrollo legal, junto con el correlativo deber administrativo, con el objeto de dotar de efectividad a estos principios constitucionales así como al principio de igualdad de trato con la

Administración, de este modo se garantiza también el derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la CE.

El sentido de este precepto se encuentra en relación a la naturaleza de los actos administrativos, puesto que gozan de presunción de legalidad y además, son inmediatamente ejecutivos, conforme disponen los artículos 56 y 57 de la LRJPAC, naturaleza que es predicable de los actos tributarios. El obligado que ha interpuesto un recurso contra un acto de aplicación de los tributos, debe solicitar la suspensión del acto recurrido aportando garantía, o bien aplazar o fraccionar la deuda resultante garantizando el pago igualmente, si quiere evitar que los órganos recaudadores procedan ejecutivamente contra su patrimonio a fin de hacer efectiva la cantidad debida. No ocurre así con las sanciones tributarias con la actual normativa, por quedar estas automáticamente suspendidas por recurso sin necesidad de garantía. La suspensión o el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, exigirán del interesado una garantía que cubra el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión o el aplazamiento o fraccionamiento, y los recargos que pudieran proceder, con el fin de que la Administración pueda hacer efectivo su derecho si la resolución declara el acto recurrido conforme a derecho.

A sensu contrario, la normativa actual reconoce como un deber de la Administración y un derecho del contribuyente, que quien haya tenido que soportar la carga de ofrecer garantías para suspender la ejecución del acto administrativo recurrido, o para obtener el aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda tributaria, y ello le haya generado un coste económico, deba ser resarcido por el órgano que haya dictado el acto que sea declarado total o parcialmente improcedente, por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad que permita la retroacción de actuaciones.

El antecedente de este derecho lo estableció el artículo 12 de la derogada LDGC, que reconoció una posibilidad ya avanzada por la jurisprudencia, así por ejemplo, STS de 21 de marzo de 1991 y STS de 18 de marzo de 1995, esta última determina que *“El nexo causal determinante de la responsabilidad de la Administración exaccionadora*

, está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos y el daño causado al ciudadano, que consiste en el coste del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo

porque se halla constreñido a ello bajo apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda.”, o la Sentencia del TSJ C. Valenciana de 12 de septiembre de 1996, Rec. 2521/94 donde dice “puesto que si el contribuyente viera desestimada su pretensión debería ingresar la deuda con los correspondientes intereses moratorios, es de justicia que si la actuación administrativa resulta anulada, por contraria a Derecho, se restablezca la situación jurídica individualizada. Es decir, de este modo, se compensa el privilegio de la ejecutividad, en cuanto que el costo de la exclusión de la misma corresponde a la Administración”. Como vemos, antes de la LDGC, para que se produjera el reembolso de los costes de las garantías tenía que ser declarado así en la sentencia que pusiera fin al procedimiento, con fundamento en la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. La LDGC también estableció que no debía aportarse garantía cuando la impugnación afectase a una sanción, quedando estas automáticamente suspendidas por la interposición del recurso, como más adelante veremos, trasladándose esta regulación a la actual LGT.

Con anterioridad en el artículo 81.5 de la antigua LGT, 230/1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, se reconoció de forma limitada el derecho, que estaba constreñido a obtener la devolución del coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de sanciones cuando éstas fueran declaradas improcedentes y la declaración fuera firme. Hubo que esperar a la LDGC para que legislativamente se regulara en toda su extensión el derecho que ya venía siendo reconocido por los Tribunales. Ese derecho amplio es el que ha quedado plasmado en el artículo 33 de la actual LGT⁴².

⁴²Son numerosos los trabajos realizados acerca del reembolso del coste de las garantías. Citemos a modo de ejemplo:

IGLESIAS CASÁIS, J. M. La configuración del derecho de reembolso del coste desde las garantías aportadas por el contribuyente en la nueva Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, nº 117 (2005). Págs. 107-132.

RAMIS CHAMPÍN, C y REDONDO SÁNCHEZ, J. F. Reembolso del coste de garantías. En: HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coord.). *Revisión de actos tributarios*. Madrid. Centro de Estudios Financieros. (2006). Págs. 433-448.

CARBAJO VASCO, D. Algunas notas sobre el reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias. *Carta Tributaria*. Monografías, nº 15 (2001). Págs. 1-12.

El procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías, tal y como se preveía en el artículo 33 de la LGT, se han regulado en el RGRV, en los artículos 72 a 79, cuyas características pasamos a comentar a continuación.

En el RGRV se detalla pormenorizadamente el alcance del reembolso del coste de las garantías en sus artículos 72 a 74, así como el procedimiento a seguir para hacer efectivo dicho reembolso, en sus artículos 75 a 79.

De conformidad con el artículo 72 del RGRV, corresponde efectuar el reembolso del coste de las garantías a la Administración tributaria que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.

En cuanto al alcance del reembolso se precisa que el ámbito de aplicación de tal reembolso alcanzará a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas. En particular, el art. 74 del RGRV especifica dichos costes, diferenciando según cuál sea la garantía aportada, citando expresamente los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución, las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias, las prendas con o sin desplazamiento, y cualquier otra garantía que la Administración o los Tribunales hubiesen aceptado.

En el mismo artículo 72 del RGRV se añade, en análogos términos a lo establecido en el artículo 33.1 de la LGT, que en los casos de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, tal reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido. Sobre esta cuestión se pronunció con detalle la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio núm. 3286/2010, en la que se declaró que no procede el

CHICO DE LA CÁMARA, P. El derecho de reembolso del coste de las garantías en la nueva ley general tributaria y en su normativa de desarrollo con especial referencia a su aplicación en la esfera local. *Tributos Locales*, n° 62 (2006). Págs. 15-36.

VEGA BORREGO, F. El reembolso del coste de las garantías y la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso. *Revista de Contabilidad y Tributación*. n° 287 (2007). Págs. 119-154.

reembolso total de los costes pagados por formalización del aval aportado para suspender la ejecución de un acto, cuando dicho acto o la deuda se declare parcialmente improcedente en virtud de sentencia o resolución administrativa firme, sino que únicamente tendrá derecho, en su caso, a ser reintegrado de la parte proporcional de dichos costes asociados a la garantía prestada en la porción de la deuda declarada improcedente.

En el caso de estimación del recurso o reclamación interpuestos que declare parcialmente improcedente la deuda tributaria, además del reembolso de la parte correspondiente del coste de las garantías aportadas, el interesado tiene derecho también a solicitar la reducción proporcional de la garantía aportada si decide continuar con la vía jurisdiccional a los efectos de seguir manteniendo la suspensión de la ejecución por la parte que continúe en litigio. Esto supondrá que la garantía anterior seguirá afectada al pago de la deuda subsistente hasta que se formalice la nueva garantía. A estos efectos, el órgano competente practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente, de conformidad con lo establecido en el artículo 67 del RGRV.

El artículo 72 del RGRV declara por último, la compatibilidad de este procedimiento con el de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la LRJPAC, para reclamar otros costes distintos a los aquí contemplados en que el obligado tributario haya podido incurrir tales como los de abogado, procurador, peritos, u otros, cuando se den las circunstancias previstas para ello.

Por su parte, el artículo 74 del RGRV precisa que el coste de las garantías se integra, según cuáles hayan sido las aportadas, por las partidas siguientes:

a) En los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, que se hayan devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de referidas garantías.

b) En las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y prendas con o sin desplazamiento, el coste de las mismas incluirá las cantidades satisfechas por los gastos derivados de la intervención de un fedatario público, los registrales, los derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, y los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.

c) Y cuando se hubiesen aceptado por la Administración o por los Tribunales garantías diferentes de las especificadas en las dos letras anteriores, se admitirá el reembolso de los costes de las mismas, los cuales están limitados, de forma exclusiva, a los acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación, y que se hayan devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

En cualquier caso, se abonará por la Administración tributaria el interés legal⁴³ vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, interés que también tendrá la Administración que satisfacer, hasta el día en que se produzca la devolución del depósito, en el supuesto de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero, sin perjuicio de la aplicación asimismo de lo indicado en las letras c) y d) del artículo 74.1 del RGRV respecto a los costes de constitución del depósito.

El procedimiento se iniciará a instancia del interesado mediante escrito que se dirigirá al órgano competente para su resolución, el cual, a tenor del artículo 75

⁴³ La solución no es unánime por parte de la doctrina. En este sentido VEGA HERRERO manifiesta que la Ley General Tributaria, "al prever el devengo del interés legal se está introduciendo un elemento extraño en el artículo 33 ya que las restantes obligaciones reguladas en este precepto, distintas a la de reembolso del coste de las garantías, llevan aparejado el interés de demora". VEGA HERRERO, M. Las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria. En: SÁNCHEZ MACÍAS, J. I., RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords). Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Salamanca. Universidad de Salamanca. 2005. Pág. 815.

del RGRV, será la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente.

El escrito de solicitud deberá contener los extremos que se mencionan, con carácter general, en el artículo 2 del RGRV, y al mismo deberán acompañarse los siguientes datos o documentos: a) copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente, de forma total o parcial, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; b) acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago; c) declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente; y d) una solicitud de compensación, en su caso, en los términos previstos en el RGR.

El órgano que tramite el procedimiento podrá llevar a cabo las actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita y podrá recabar los informes e instar las actuaciones que juzgue necesarios, entre ellas la de requerir para que se subsane el escrito de solicitud, para lo que se concederá al interesado un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, si bien dicho plazo podrá ampliarse a petición del interesado conforme al artículo 77.3 del RGRV.

Con anterioridad a redactar la propuesta de resolución, se dará audiencia al interesado para que, si lo estima oportuno, alegue lo que considere conveniente a su derecho, pudiéndose prescindir de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el solicitante.

El órgano competente dictará la resolución y la notificará en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Transcurrido dicho plazo sin que la notificación se produzca, el interesado podrá entender desestimada la petición de reembolso a los efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación, añadiéndose que la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo, cuya evacuación es obligatoria de conformidad con lo establecido por el artículo 42.1 de la LRJPAC, se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio, tal como también establece el artículo 43.4.b) de la misma norma.

La LGT recoge el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto y extiende este derecho a los casos en los que se impugna una deuda cuyo pago ha sido aplazado o fraccionado. El Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 929/2005, de 29 de julio, en adelante RGR), al regular el procedimiento de reembolso del coste de las garantías prestadas para aplazar o fraccionar el pago de deudas, se remite en cuanto a la tramitación y resolución a la regulación general existente en materia de suspensión de la ejecución de actos como consecuencia de impugnaciones (art. 48.10 RGR).

La resolución que ponga fin a este procedimiento será reclamable en la vía económico-administrativa, previo recurso potestativo de reposición, según establece el artículo 78.4 del RGRV.

En cuanto al plazo para solicitar y para obtener el reembolso del coste de las garantías está sujeto al plazo de prescripción de cuatro años establecido por el artículo 66 de la LGT, empezando a contar dicho plazo, a tenor de lo establecido en el artículo 67.1 de la LGT desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declara, total o parcialmente, improcedente el acto impugnado.

Por último, decir que en cuanto a los costes del proceso contencioso-administrativo, caso de haberse alcanzado la vía de impugnación jurisdiccional, estamos hablando de cuestiones exclusivamente procesales cuya imposición viene determinada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, LJCA, y deberán ser los tribunales quienes, en aplicación de la normativa procesal, impongan las costas al litigante vencido si es que aprecian que concurren las circunstancias exigidas para ello y sin que la normativa tributaria pueda interferir a este respecto.

4. DERECHOS DERIVADOS DE LAS OBLIGACIONES ECONÓMICAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RECOGIDOS EN LOS ARTÍCULOS 30 A 33 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

5. LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. EL ESTATUTO JURIDICO DE LOS CIUDADANOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

5.1 INTRODUCCIÓN.

Para comenzar, y con carácter general, cada vez que se habla de derechos y garantías de los contribuyentes, es imposible no hacer referencia a la LDGC, después subsumida en la actual LGT.

Si bien parte de los derechos y garantías reconocidos a los contribuyentes se encontraban formulados ya, unos en la propia Constitución, otros en la anterior LGT, 230/1963, y en sus normas de desarrollo y otros, con carácter general, referidos a los ciudadanos en la LRJPAC, una recopilación de estos se llevó a cabo en la LDGC, que, a pesar de las críticas que recibiera, constituye referencia necesaria para el examen de los mismos y el seguimiento de la legislación vigente.

En fin, la LDGC se dio por ello en llamar “Estatuto del Contribuyente”, pues su intención era reconocer particularmente en el ámbito tributario, compendiar y regular de manera básica una carta de derechos de los obligados tributarios. Esa denominación, que precisamente era la inicialmente pensada para esta ley, tampoco gustó a un sector doctrinal. En este sentido, por ejemplo, FERREIRO LAPATZA consideraba que dicho término daba a entender que existía una categoría o estatuto especial de ciudadanos, los contribuyentes, separados del resto, lo que no es cierto⁴⁴

Al margen de discusiones definitorias, lo cierto es que este reconocimiento de derechos a los ciudadanos en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, y, por ende, también de obligaciones para la Administración tributaria, constituye un estatuto jurídico en la materia.

La actual LGT, que deroga la LDGC, incorpora a su texto el contenido esencial de su articulado, y acoge en su Exposición de Motivos como uno de sus

⁴⁴LAPATZA, J.J, “El estatuto del contribuyente”. Edit. Civitas. REDF, n.º 88. 1995.

principales objetivos el de “reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica”.

Además, la vigente LGT supuso una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo (adaptación a la LRJPAC) con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios. En cualquier caso, queda claro que, como establece la Disposición Adicional quinta de la LRJPAC, *“los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”*, si bien *“en defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley”*. Así lo han apuntado también los artículos 7 y 97 de la LGT, y es que a pesar de los distintos ámbitos en los que establecen el orden de prelación de fuentes (siendo el primero el ordenamiento tributario en general y el segundo las actuaciones y procedimientos tributarios), ambos sitúan en primer lugar la aplicación de las Leyes tributarias y su normativa de desarrollo y únicamente prevén la procedencia de las disposiciones generales del Derecho administrativo y de los demás preceptos del Derecho común con carácter supletorio.

Los derechos y garantías de los obligados tributarios se establecen con carácter general para todos aquellos y en el conjunto de los procedimientos tributarios⁴⁵, en el apartado 1º del artículo 34 de la LGT.

El artículo 34.1 de la LGT⁴⁶ es verdaderamente un catálogo de derechos sustantivos de los obligados tributarios en el que se reproduce la lista de derechos

⁴⁵ REY QUIROGA, B. recuerda en su obra “Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre”. Edit. Bosch, 2004, que “Los derechos reconocidos podrán hacerse valer y deberán respetarse en cualesquiera procedimientos tributarios, sean de gestión, inspección, recaudación o sancionadores, mientras que en la Ley 1/1998 algunos de ellos sólo se reconocían expresamente para los procedimientos de gestión tributaria. Ello implica, por consiguiente, una generalización formal del régimen de derechos del obligado tributario.

⁴⁶Los derechos y garantías que reconoce a los obligados tributarios el art. 34 LGT en su apartado 1º son 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.

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta 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 el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta 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 presentadas, 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.

y garantías que contenía el artículo 3 de la LDGC, y se incorporan a dicho catálogo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencias las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente. Además, no es una lista cerrada aunque pretende ser exhaustiva, puesto que en el propio precepto se dice

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 esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

que se reconocen estos derechos, entre otros, es decir, que hay otros derechos que se reconocen además de estos a lo largo del propio texto legal, y en otros que resultan de aplicación como la legislación básica que constituye la propia LRJPAC, cuya relación con el ordenamiento tributario ya ha sido comentada.

En efecto, junto a los principios, derechos y garantías sancionados por la Constitución, la Ley General Tributaria establece en su articulado otra serie de derechos y garantías “legales” de los obligados tributarios aplicables a los procedimientos tributarios, no recogidos en el art. 34.1º de la LGT. Se trata de principios como el de “no discrecionalidad” en la actuación administrativa recogido en el art. 6 LGT, es decir, al carácter reglado de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, el respeto del principio de seguridad jurídica⁴⁷; el principio de “impugnabilidad” de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones también en el art. 6 LGT, con algunas excepciones (art. 89.4 LGT, art. 90.3 LGT, art. 143.3 LGT, art. 158.2 LGT, art. 159.7 LGT, art. 172.1. LGT); el principio de “proporcionalidad” en la actuación administrativa recogido, con carácter general, en el art. 3.2. LGT para la aplicación de los tributos y en el art. 178 LGT para la imposición de sanciones, pero también exigido para actuaciones concretas como la adopción de medidas cautelares, art. 81.2 LGT, o la práctica de embargos, art. 169.1. LGT.

El artículo 99 LGT, dentro de la regulación del Capítulo II, relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, y de su Sección 1ª referidas a sus especialidades, vuelve a recordar algunos de los derechos y garantías establecidos en el artículo 34 LGT, en algún caso con diferencias en cuanto a la terminología utilizada, concretando además alguno de estos derechos, como se verá en cada apartado de esta exposición.

Otros derechos reconocidos por la LGT que quedan fuera de la protección constitucional serían el derecho a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, art. 31 LGT; a la devolución de ingresos indebidos, art. 32 LGT; al reembolso del coste de las garantías, art. 33 LGT; el derecho de reembolso del sustituto, art. 36.3 LGT; el derecho de reembolso del responsable, art. 41.6 LGT; el

⁴⁷Véase, MORENO FERNÁNDEZ, J.I. “La discrecionalidad en el derecho tributario”. Lex Nova, Valladolid, 1998.

derecho a no pagar dos veces por el mismo presupuesto, art. 62.9 LGT; el derecho a actuar mediante representante, art. 46.1 LGT; el derecho a la aplicación de la prescripción de oficio, art. 69.2 LGT; el derecho de acceso gratuito a través de internet a las publicaciones tributarias, bases informatizadas y consultas tributarias, art. 86.4 LGT; el derecho de información de los criterios administrativos, art. 87.1 LGT; el derecho al carácter vinculante de las consultas, art. 89.1 LGT; el derecho a la aplicación del criterio de una consulta a otros obligados tributarios, art. 89.1 LGT; el derecho al carácter vinculante de la valoración de bienes inmuebles, art. 90.2 LGT; el derecho al silencio administrativo positivo en los acuerdos previos de valoración, art. 91.4 LGT; el derecho a la suspensión automática del procedimiento de apremio sin garantías cuando se acredite que concurre una de las causas de oposición a la providencia de apremio, art. 165.2 LGT; o el derecho a la suspensión de la ejecución de las sanciones en vía administrativa sin garantías por la interposición de recursos o reclamaciones, art. 212.3.a) y 233.8 LGT.

Vamos, pues, a ir paso a paso en el comentario de cada uno de los derechos y garantías del obligado tributario y, como contrapartida, la obligación que surge en consecuencia para la Administración Tributaria.

5.2 LOS DEBERES DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA.

5.2.1 Fundamento y antecedentes de los deberes de información y de asistencia.

De entre todos los principios fundamentales que enumera la Constitución, el que consagra la seguridad jurídica es el que más se ha invocado a efectos del reconocimiento de los deberes de información y asistencia tanto doctrinal como jurisprudencialmente (artículo 9.3 CE), concretamente, siguiendo la distinción elaborada por PÉREZ, en relación con su faceta subjetiva⁴⁸. Dicho principio, en

⁴⁸ En este sentido, PÉREZ entiende que el principio de seguridad jurídica se compone de una faceta objetiva (de la que se derivan las exigencias de corrección estructural - formulación adecuada de las normas- y formal -cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación-) y de una faceta

conexión con el de confianza legítima, exige que los obligados tributarios puedan prever razonablemente y con claridad los efectos tributarios de sus actos y negocios jurídicos con anterioridad a su realización⁴⁹, lo que, sin duda, no parece garantizarse de forma suficiente con la mera publicación de las normas.

No obstante, también servirían para invocar estos deberes de la Administración tributaria el principio de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) pues la comprensión del ordenamiento jurídico también es una *conditio sine qua non* para el ejercicio y la defensa de los derechos, deberes e intereses legítimos reconocidos; otro de los principios constitucionales que fundamenta la existencia de los deberes aquí estudiados es el de igualdad, ya sea desde el punto de vista formal (artículo 14 CE) como real (artículo 9.2 CE). Por otra parte, cierto es que también debe destacarse el artículo 103.1 de la CE, donde se establece 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*”. Así, se desprende claramente que todas las Administraciones deben operar al servicio de la ciudadanía⁵⁰ de modo que, a pesar de que los obligados tributarios hayan pasado a realizar parte de la actividad administrativa, siguen siendo los clientes de la misma. Consecuentemente, la

subjctiva (la cual requiere la posibilidad de conocimiento del Derecho por parte de sus destinatarios). (PÉREZ LUÑO, A. E.: La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la justicia, Boletín de la Facultad de Derecho, UNED, nº 15, 2000, págs. 28 y 29).

⁴⁹ Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en diferentes sentencias, como la de 28 de octubre de 1997 (al señalar que “la estabilidad de las normas tributarias es, junto a la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico”) o la STC 173/1996, de 12 de octubre (donde afirma que el principio de confianza legítima en el ámbito tributario implica que “el conocimiento previo de las normas tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es un componente más del coste de la misma”).

⁵⁰ Entre otros, así lo recalca RUÍZ, quien señala que la AEAT “no actúa, por lo tanto, al servicio de un interés meramente fiscal o recaudatorio, sino al del interés general consistente en la aplicación del sistema tributario justo que se refiere el artículo 31.1 de la CE”. (RUÍZ GARCÍA, J. R.: Los principios generales de la aplicación de los tributos, en AAVV: “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 349.

Administración tributaria debe velar más que nunca por sus reclamaciones, intereses y necesidades, lo cual realiza, entre otras actuaciones, mediante las labores de información y asistencia.

No hay duda de que las características de la normativa tributaria actual hacen necesario que la Administración despliegue todas las actuaciones posibles para tratar de transmitir con la mayor claridad los máximos conocimientos acerca de la esencia de los derechos y obligaciones tributarias y las máximas facilidades para su ejercicio y cumplimiento, y es que, como afirma VILLEGAS, “el procedimiento de gestión tributaria basado en el sistema de autoliquidaciones ha convertido el derecho del contribuyente a recibir una información veraz en materia tributaria, en la pieza clave sobre la que puede descansar la aplicación práctica del principio de seguridad jurídica”⁵¹.

Es preciso tener muy presente que el enorme proceso transformador que se ha producido en la manera de gestionar la aplicación de los tributos, se ha fundamentado en el incremento de la interacción con los contribuyentes, por la inviabilidad del sistema tradicional de aplicación de los tributos que ha comportado la necesidad de adoptar técnicas de gestión en masa. En este sentido, la imposibilidad de practicar caso por caso los millones de liquidaciones anuales de las más importantes figuras impositivas y el carácter casi permanente de las relaciones jurídico-tributarias obligaron a requerir la participación de los ciudadanos, de modo que las autoliquidaciones y la imposición de numerosos deberes de información y colaboración se convirtieron en los principales mecanismos del nuevo modelo de funcionamiento.

⁵¹ VILLEGAS MORENO, A.: El Reglamento de la Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia, en AAVV: “La gestión tributaria y el servicio al contribuyente”, IEF, monografía nº 96, Madrid, 1991, págs. 191-194. En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27, en AAVV: “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 36 y 41, y RAMALLO MASSANET, J.: Comentarios a los artículos 5 a 9, pág. 39 en: Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

Así, mediante la generalización de las autoliquidaciones tributarias, definidas en el artículo 120 de la LGT, debiendo realizar los contribuyentes por sí mismos las operaciones necesarias para la calificación y cuantificación de la deuda tributaria, y de la imposición de numerosos deberes de colaboración a cargo de los obligados tributarios, éstos se han convertido en los principales gestores del procedimiento de aplicación de los tributos, y es que han dejado de limitar su actuación a la declaración de hechos imponibles para convertirse en auténticos colaboradores de la Administración tributaria. Por ello, y por la propia operatividad del nuevo sistema, la reducción de la actividad administrativa a las labores de control, corrección y sanción debía compensarse con una fuerte prestación de los deberes de información y asistencia (es decir, con la potenciación de las labores encaminadas a transmitir las informaciones necesarias para el ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones tributarias y con el fomento de los recursos de auxilio pertinentes para su correcta tramitación).

Sin embargo, la regulación de estos deberes no ha conseguido estar a la altura de su relevancia, en tanto que la normativa se ha limitado a contemplar su reconocimiento general, primero en el apartado 1º artículo 34 LGT que reconoce este derecho a los obligados tributarios: "*a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*", y luego en el artículo 85.1 (y en el 62 del RGAT que regula el derecho de información y asistencia dentro de los principios generales de aplicación de los tributos) y a señalar algunas de las actuaciones por las que pueden verse cumplidos (artículo 85.2 de la LGT y 63 a 78 del RGAT).

Como señala ESCRIBANO, esta nueva forma de funcionamiento ha derivado en una actitud más pasiva de la Administración, la cual ha quedado básicamente reducida a controlar el cumplimiento de los deberes tributarios (comprobación e investigación) y a reaccionar ante su incumplimiento (procedimiento sancionador). De este modo, pretende asegurar un nivel mínimo de recaudación y reducir, a su vez, los costes de funcionamiento, y es que son los obligados tributarios los que cargan ahora con la mayor parte de su actividad⁵². Sin embargo, esto conlleva que

⁵² ESCRIBANO LÓPEZ, F.: El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT, Quincena Fiscal, nº 10, 1996, pág. 10.

los contribuyentes deban conocer, interpretar y aplicar el complejo, cambiante e incluso, a veces, deficiente ordenamiento tributario, lo cual, como es lógico, genera una situación difícil de sustentar.

La prestación de los deberes de información y de asistencia no sólo encuentra su sentido en términos de justicia, sino que, además de ser imprescindible para la propia viabilidad del sistema, también conlleva una mejora de la situación de los obligados tributarios y de la Administración.

Así, mientras que los contribuyentes ven reducidos los costes fiscales indirectos de sus obligaciones, la Administración obtiene un mayor y mejor cumplimiento de sus deberes de colaboración, de modo que consigue una mejor aplicación de los tributos y, por tanto, una mayor recaudación.

Una cuestión sorprendente de la regulación que se realiza de este precepto es el término “necesario” que precede a asistencia e información en el primer párrafo del art. 85.1 LGT, que dice: “*La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones*”.

El término necesario podríamos entender que se refiere a la información que sea precisa, lo que parece que puede ser una interpretación restrictiva para el obligado, que no tendría derecho si la administración considera que la información y asistencia que solicita no es necesaria⁵³.

Sin embargo, dado el carácter de la LDGC, donde también se reconoció, y la vocación garantista de aquella norma, a nuestro juicio la determinación de la necesidad de la asistencia e información debe realizarse de un modo amplio y sin restricciones que puedan llevar a conculcar el derecho que se proclama, mucho más si la negativa a la información solicitada puede dificultar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, entendemos, junto con DELGADO

⁵³ Afirma DEL PASO: “la necesidad que define o determina el alcance de la obligación que se impone a la Administración Tributaria debiera ser objeto de alguna concreción reglamentaria, porque de otra forma puede ocurrir que ésta se vea colapsada por una avalancha injustificada de solicitudes”. DEL PASO BENGOA, J. M y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998), CISS, Valencia, 1998, Pág. 86.

GARCÍA⁵⁴ que la LGT no ha aprovechado su pretendida potenciación del deber de información y asistencia para regular algunas cuestiones problemáticas que en la LDGC tampoco estaban contempladas, como la delimitación tanto del concepto como de los caracteres de la información y asistencia, a los efectos de diferenciarlas de otras figuras afines, o la concreción de las distintas actuaciones que pueden incluirse en las mismas, en orden a su sistematización y clasificación.

Las actividades que la Administración debe realizar para dar satisfacción a este derecho se enumeran en una lista abierta –“entre otras”-, y se detallan en los artículos siguientes: publicación de textos actualizados de las normas tributarias (art. 86 LGT); comunicaciones y actuaciones de información (art. 87 LGT); contestaciones a consultas escritas (arts. 88 y 89 LGT); información con carácter previo a la adquisición y transmisión de inmuebles (art. 90 LGT); y adopción de acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT).

Tal y como señala su Exposición de Motivos, uno de los principales objetivos de la actual LGT era el reforzamiento “de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica” mediante la potenciación “del deber de información y asistencia a los obligados tributarios”. Para ello, dedicó la sección segunda del Capítulo I del Título III a la regulación de la “Información y asistencia a los obligados tributarios”, dejando claro, por su ubicación, que su prestación es un principio general del sistema de aplicación de los tributos.

El artículo 83 de la LGT se refiere en su apartado primero de manera destacada a la información y asistencia a los obligados tributarios como una actividad administrativa separada de la gestión, inspección y recaudación de los tributos, en el sentido de que es común a estos tres tipos de procedimientos, viniendo de hecho regulada dentro del Capítulo destinado a los principios generales en la aplicación de los tributos. Sin embargo, el artículo 117.1 LGT dentro del Capítulo III del Título III, relativo a las actuaciones y procedimientos de la gestión tributaria) entiende su prestación como parte de las actuaciones de gestión, pues señala que éstas consisten “en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) m) la información y la asistencia tributaria”.

⁵⁴ DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R.: El deber de información y asistencia a los obligados tributarios. Valencia. Tirant Lo Blanch. 2004.

No obstante, aunque pueda parecer contradictorio, lo que se desprende de tales preceptos es que, efectivamente, la información y la asistencia a los obligados tributarios se engloban dentro del ámbito de aplicación de los tributos, pudiendo prestarse dentro del ámbito de los procedimientos de gestión pero no de forma exclusiva. De todos modos, como se verá, nada impedirá extender su prestación al ámbito sancionador y al de revisión de los tributos de naturaleza tributaria.

El derecho de información y de asistencia conlleva toda una serie de deberes y obligaciones para la Administración tributaria fruto de la concepción moderna de una Administración Pública prestacional al servicio del ciudadano y en beneficio de éste, cuyo contenido es objeto de desarrollo, como ya hemos señalado, en los artículos 85 a 91 LGT, regulando también aspectos de esta función los artículos 92, 98.3, 134, 135, disposición adicional novena y disposición transitoria segunda de la propia LGT.

Se trata de un derecho que, para todos los administrados, reconoce el art. 35.g) de la LRJPAC, a cuyo tenor, éstos tienen derecho a *“obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar”*. La LRJPAC comenzó a desarrollar los supuestos en los que debía tener lugar el suministro de información administrativa a los ciudadanos y a introducir los primeros supuestos de asistencia los cuales pasaron de concebirse como meras previsiones a constituirse como auténticos derechos subjetivos de los ciudadanos. Sin embargo, la LRJPAC no realizó el desarrollo de estos derechos, ni estableció los mecanismos necesarios para su efectividad dado su carácter fundamental de ley de bases. Su desarrollo reglamentario se realiza por Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regularon los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, dedicando su primer Capítulo a regular las funciones de información administrativa y de atención al ciudadano y el segundo a su organización y a la configuración de los distintos órganos y unidades responsables, mientras que el tercero se destinó a la regulación del Libro de Quejas y Sugerencias elaborado por las presentaciones que realicen los ciudadanos a la Administración. El citado Real Decreto ha sido modificado por Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado y se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano.

El artículo 1 del RD 208/1996 define la información administrativa como *“un cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de sus derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos”*, por lo que, como puntualizó, podrá ser general o particular en función de sus destinatarios y de su contenido. En este sentido, el artículo 2 delimitó la información administrativa general como aquella *“relativa a la identificación, fines, competencia, estructura, funcionamiento y localización de organismos y unidades administrativas; la referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar; la referente a la tramitación de procedimientos, a los servicios públicos y prestaciones, así como a cualesquiera otros datos que aquellos tengan necesidad de conocer en sus relaciones con las Administraciones públicas, en su conjunto, o con alguno de sus ámbitos de actuación”*; y concretó la información administrativa particular como la concerniente *“al estado o contenido de los procedimientos en tramitación, y a la identificación de las autoridades y personal al servicio de las Administración General del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos procedimientos (...) y a los datos de carácter personal que afecten de alguna forma a la intimidad o privacidad de las personas físicas”*. Además, estableció la utilización de las nuevas tecnologías en el ámbito de la información administrativa, contemplando que para el suministro de la información general *“se utilizarán los medios de difusión que en cada circunstancia resulten adecuados, potenciando aquellos que permitan la información a distancia, ya se trate de publicaciones, sistemas telefónicos o cualquier otra forma de comunicación que los avances tecnológicos permitan”*.

Las funciones que deben prestar los órganos administrativos en relación con el deber de atención al ciudadano se establecieron en el artículo 4 del citado RD 208/1996. Debe destacarse, como señala este artículo en su apartado 2º, que la realización de las referidas funciones no conllevará, en ningún caso, ninguna interpretación normativa ni ninguna consideración jurídica o económica, pues consistirán únicamente en *“una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la cumplimentación de impresos o solicitudes”*. En consecuencia, como pone de relieve FENELLÓS, si un ciudadano recibe una información o asistencia defectuosa (y aunque posteriormente la Administración la corrija o la revise) no podrá eludir las consecuencias jurídicas correspondientes, sino que sólo podrá formular una queja en los términos señalados en los artículos

15 y siguientes del mismo Real Decreto (aunque, como se verá, en el ámbito tributario sí que podrá eximirse de las consecuencias que deriven pues su mala prestación constituye un supuesto expreso de exoneración de responsabilidad⁵⁵.

En el ámbito tributario, el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea y regula la Agencia Estatal de Administración Tributaria (A.E.A.T.), dispone que, entre otras, “corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Se marca así como objetivo fundamental de la A.E.A.T. la minimización de los costes indirectos a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la creación y facilitación de toda una serie de servicios de información y de asistencia que han determinado que, en la mayoría de los casos, los contribuyentes puedan dar cumplimiento por si mismos a dichas obligaciones sin necesidad de acudir al asesoramiento de profesionales externos, lo que ha determinado que este derecho, formulado con carácter general en la LRJPAC, se haya hecho verdaderamente efectivo en el ámbito de la Administración tributaria.

El deber de información y asistencia a los obligados tributarios tiene su antecedente en el artículo 5 de la LDGC, que no sólo regulaba la obligación de la Administración, sino que además preveía la exención de responsabilidad para el contribuyente que adecuara su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas tributarias.

Sin lugar a dudas, la principal novedad incorporada por la LGT actual, una vez derogada la LDGC, se encuentra en la incorporación de la información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión

⁵⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: El Estatuto del Contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998 de 36 de febrero, de derechos y garantías a los contribuyentes), Tro, Valencia, 1998, pág. 73.

como instrumento de prestación de los deberes y la introducción de su carácter vinculante por motivos de lógica, eficacia y de viabilidad, y es que el artículo 90.2 LGT contempla que su contenido generará la obligación de seguimiento por parte de la Administración durante el plazo de tres meses a contar desde su notificación al interesado. Esta exoneración de responsabilidad para el contribuyente que ajuste sus declaraciones a esta valoración, no obstante, está sujeta a la condición de que la solicitud se hubiera formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración, así como al hecho de que se hubieran proporcionado los suficientes datos verdaderos a la Administración tributaria para que pudiera actuar.

Lo mismo ha ocurrido en relación con las contestaciones a las consultas tributarias escritas, pero aquí la exoneración de responsabilidad para el contribuyente no tiene un límite temporal, pues, teniendo en cuenta que una de las principales intenciones de la Ley era la de potenciar y dar eficacia al deber de información y asistencia, su reconocimiento generalizado era una necesidad. El art. 89.1 LGT obliga a su seguimiento por parte de la Administración, estableciéndola, además, en relación con todos aquellos obligados con los que exista identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyan en la contestación a la consulta (a no ser que se hubiera modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, que la consulta se hubiese formulado fuera del plazo previsto o que se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito inicial). Se incorpora así formalmente al ordenamiento tributario la teoría jurisprudencial al respecto, en virtud del principio general del derecho que concede valor a los actos propios en cuanto al proceder de la Administración, así como la buena fe del contribuyente, principios que son sumidos por el derecho sancionador.

Otra de las grandes novedades que ha aportado la LGT al respecto ha sido la posibilidad de realizar las actuaciones de información consistentes en la remisión de comunicaciones, la facilitación de bases de datos informatizadas sobre criterios administrativos y el suministro general de información sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de los tributos a través de las técnicas informáticas, electrónicas o telemáticas (art. 87.3 LGT), lo cual también ha previsto en relación con las publicaciones (art. 86.1 LGT).

Por último, no se puede concluir el análisis sobre las aportaciones de la LGT en materia de información y asistencia sin antes destacar las novedades que ha introducido en relación con la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, y es que, además de mejorar su sistemática y aportar un mayor desarrollo, su artículo 179.2 LGT ha incorporado un nuevo supuesto directamente relacionado donde tampoco existirá el mínimo de culpabilidad imprescindible para poder imponer una sanción⁵⁶.

Al respecto, la primera diferencia que puede observarse en comparación con el artículo 5 de la LDGC es que en la LGT la norma de exoneración de sanción no se encuentra en la sección destinada a la información y asistencia, sino en el Capítulo de la potestad sancionadora, apostando por una mejor y más coherente sistematización. Asimismo, en relación con el contenido material, la letra *d*) del art. 179.2 LGT ha establecido que deberá exonerarse de responsabilidad a los obligados tributarios que hayan desplegado la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, supuesto que, además de producirse cuando hayan actuado amparándose en una interpretación razonable de las normas, operará en los supuestos donde su conducta haya sido conforme a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias escritas formuladas por otros obligados.

Por su parte, la inclusión del nuevo supuesto de exoneración de responsabilidad ha tenido lugar en el apartado *e*) del mismo Art. 179.2 LGT, donde se ha recogido el caso de que exista “una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Igual que en los supuestos

⁵⁶ Sin embargo, referente a esta última consideración, ANÍBARRO y SESMA apuntan que los supuestos mencionados por este artículo 179.2 no es que no contengan dicha culpabilidad mínima necesaria, sino que “la responsabilidad que en principio dice excluirse ni siquiera habría llegado a existir”. (ANÍBARRO

PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: La potestad sancionadora, en AA.VV. “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 808).

anteriores, su justificación ha venido dada por el principio de confianza legítima que tienen los ciudadanos en relación con la actividad administrativa, y es que, en última instancia, es ésta la inductora de la conducta que ha resultado errónea⁵⁷. Así, el obligado que no hubiera podido realizar alguna de sus actuaciones electrónicas a causa de la inoperatividad de las correspondientes aplicaciones administrativas o que hubiera elaborado su declaración con los programas informáticos facilitados por la Administración nunca podrá ser sancionado, siempre y cuando pueda demostrar sus deficiencias (ya que en él recae la carga de la prueba) y a no ser que conscientemente hubiera cometido algún tipo de infracción

5.2.2 Delimitación conceptual de los deberes de información y de asistencia.

En este punto debemos entrar ya a diferenciar entre las actividades de información y las de asistencia, puesto que son actividades distintas.

En primer lugar, debe destacarse que, si bien ambos deberes responden a unas mismas necesidades y tienen unos fines sustancialmente iguales, como es el disminuir los costes fiscales indirectos con los que cargan los ciudadanos, constituyen dos figuras tributarias completamente independientes, por lo que, a pesar de que muchas veces la normativa les haga referencia como si fueran una misma obligación, puede distinguirse claramente su singularidad.

Algunos autores, tratan de restar importancia a la información como deber independiente de la asistencia. Sin embargo, prueba irrefutable de la importancia del deber de información, lo que no se observa en las labores de asistencia, es la procedencia de la vinculación de la Administración en relación con la actividad administrativa.

⁵⁷En este sentido, el Tribunal Supremo entiende que el principio de confianza legítima debe ser aplicado cuando el particular base su actuación “en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legítima actuación administrativa”, por lo que no hay duda de que las aplicaciones y recursos expresamente ofrecidos para cumplir con las obligaciones y ejercer los derechos son susceptibles de generar dicha certeza de corrección (STS 1258/1990, de 1 de febrero)

Por otra parte, el deber de información se limita a difundir unos conocimientos, mientras que el de asistencia, que también puede transmitir algunas informaciones, requiere una participación mucho más activa⁵⁸. En este sentido, su prestación está encaminada a ayudar a los obligados tributarios en la realización material de una determinada actuación, de modo que, como señala ROZAS, la asistencia constituye un nivel de atención superior⁵⁹.

De esta diferenciación surge otra importante, y es que, si bien la información puede versar sobre los derechos y obligaciones, presentes o futuros, de cualquier naturaleza, la justificación de la asistencia limita su prestación en relación con los derechos y deberes presentes.

Dicho esto, informar es, básicamente, emitir una declaración de conocimientos, esencialmente unilateral, con la finalidad de orientar la actuación del informado, mientras que la asistencia, supone ayudar al sujeto a cumplir sus obligaciones para con la Hacienda Pública, por ejemplo, confeccionando declaraciones o autoliquidaciones, requerimientos de información, etc.

La información presenta como finalidad disipar la ignorancia ante la norma, ignorancia que, como sabemos, no exime al administrado, en cualquier caso, de su cumplimiento. Es el principio democrático el que fundamenta, "el derecho de los ciudadanos a contar con una amplia y adecuada información". (STC 159/1986, de 12 de diciembre. FFJJ 6 y 8).

El deber de información puede entenderse como aquella obligación destinada a dar a conocer a los obligados tributarios los contenidos necesarios para el cumplimiento de sus deberes y para el ejercicio de sus derechos. Sin embargo, como se desprende de la enumeración normativa de sus actuaciones de prestación, parece que tales contenidos quedan limitados a la difusión de la normativa al

⁵⁸ Como señala CALVO en este extremo, además de suministrar información, la asistencia proporciona una serie de medios de distinta clase, ya sean técnicos, humanos o incluso materiales. (CALVO VÉRGUEZ, J.: El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones, RIF, nº 91, 2009, pág. 45).

⁵⁹ROZAS VALDÉS, J. A.: Información y asistencia al contribuyente, en "Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano", Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 330.

respecto, al suministro de los criterios administrativos para su aplicación y, debido a la inclusión de la emisión de los certificados tributarios, a la remisión de datos relativos a la situación fiscal particular de los obligados tributarios.

La información puede ir dirigida a un contribuyente en particular como a una pluralidad, ya que existen actuaciones que se dirigen a todos los obligados tributarios o a un sector concreto de ellos y su evacuación puede ser tanto de oficio como a instancia de parte, no obstante, a que se pueda prestarse por personal funcionario o por medio de servicios externalizados dependientes siempre de la propia Administración.

Finalmente, otra de las características del deber de información es que su prestación podrá tener lugar en cualquiera de los ámbitos de actuación de la Administración tributaria ya que no se encontrará vinculado a ningún momento específico ni a la existencia de procedimiento concreto. Asimismo, hay que tener presente que en ninguno de los supuestos específicamente señalados en el apartado 2 del artículo 85 LGT se encuentra prevista la vinculación de su contenido respecto del obligado tributario (por lo que, en principio, el obligado tributario podrá discrepar y actuar de modo distinto al señalado por la Administración), lo cual, contrariamente, no ocurre en relación con la propia Administración (ya que en la contestación a las consultas tributarias o en la información sobre el valor de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión se establece que la Administración queda vinculada a los criterios interpretativos y de valoración manifestados).

Por lo que respecta al deber de asistencia, puede definirse como aquel que pretende prestar la ayuda o auxilio necesario a los obligados tributarios para facilitarles el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus deberes principalmente formales, de modo que, a diferencia del deber de información (que consiste en la simple transmisión de unos datos o conocimientos), la participación de la Administración es mucho más activa⁶⁰. Así, como señala GARCIA obligado

⁶⁰No obstante, algunos autores definen la asistencia incidiendo únicamente en el auxilio que presta la Administración en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, si bien la propia legislación incluye expresamente a los derechos dentro del ámbito objetivo del deber. Entre otros, éste es el caso de RAMALLO, quien entiende que la asistencia

tributario consiste en “realizar parte del trabajo del asistido, mientras que la información supone básicamente la emisión de una declaración de conocimiento, esencialmente unilateral, con el fin de orientar la actuación del informado”⁶¹.

El artículo 77.1 del RGAT, le dedica inéditamente una definición específica al deber de asistencia, al señalar que *“la asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.”*, lo cual, a pesar de que pueda parecer irrelevante, entraña una importante aportación.

En este sentido, el RGAT deja claro que la materialización del deber de asistencia podrá tener lugar con la simple puesta a disposición de un servicio o medida, de modo que el momento del cumplimiento diferirá del de la concreta recepción del auxilio pertinente (que, por su parte, dependerá de la voluntad de los obligados tributarios y no requerirá ninguna actuación de la Administración). Sin embargo, esto no ocurrirá en todos los supuestos de asistencia, sino que sólo operará en los casos donde las previsiones normativas que regulan las actuaciones no exijan otra actividad que la mera puesta a disposición.

En relación con su objeto, parece que el artículo 85.2 de la LGT lo reduce a “la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias”, si bien el RGAT ha añadido expresamente la confección de borradores de declaración y la puesta a disposición de programas de ayuda para el cumplimiento de obligaciones fiscales. De este modo, y aunque dichas actuaciones tampoco sean exhaustivas, también puede observarse que su contenido podrá abarcar

“persigue facilitar el cumplimiento de una obligación o deber” (RAMALLO MASSANET, J.: Comentarios a los artículos 5 a 9, op. cit. (1998), pág. 43). Asimismo, DÍAZ considera que la asistencia es “la ayuda que se presta al contribuyente para que éste cumpla sus obligaciones fiscales”. (DÍAZ YUBERO, F.: La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario, en Cuadernos de Actualidad HPE, núm. 6, 1994, pág. 254).

⁶¹ GARCÍA NOVOA, C.: Comentarios al artículo 5, en: Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, CEF, Madrid, 1999, pág. 140.

información sobre la normativa tributaria, sobre su interpretación administrativa, sobre datos de carácter personal y (aquí claramente) sobre aquellas otras cuestiones que puedan ayudar a facilitar la actuación de los obligados, pues esto es lo que ocurre precisamente en los mencionados programas de ayuda. Por consiguiente, también podrá ser de carácter general o particular, de la misma forma que podrá ir dirigido a una pluralidad de obligados tributarios o tener un destinatario singular.

En cuanto a la asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias prevista en la letra e) del art. 85.2. LGT, hay que decir que en los últimos años, esta labor de facilitación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al ciudadano, ha proliferado de manera enorme. Esta función se hace efectiva con el establecimiento de un amplio abanico de servicios como son la disponibilidad de modelos de declaración, la proliferación de programas de ayuda para la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, y, principalmente, en el establecimiento de servicios gratuitos para su confección de declaraciones, bien sea por los propios funcionarios, en las entidades colaboradoras, los llamados “colaboradores sociales”, o bien, por empresas externas contratadas por la propia Administración.

Es en esta actividad administrativa donde se originan un gran número de quejas y reclamaciones por parte de los obligados tributarios, quizá con razón, puesto que la norma no contiene una previsión en lo relativo a los efectos de las declaraciones presentadas conforme a la confección realizada por estos servicios, administrativos o no, pero, en cualquier caso, vinculados a la propia Administración, pudiendo llegar el declarante incluso a ser sancionado, en una comprobación posterior de la declaración presentada por los órganos de gestión o de inspección tributaria.

A este respecto, el profesor FALCÓN Y TELLA⁶², opina que *“los nuevos mecanismos de ayuda a los contribuyentes, sin duda positivos para éstos, en la medida en que el recurso a los mismos siga siendo gratuito y voluntario, deben comprometer también al sujeto activo de la imposición que los ofrece, directa o indirectamente, en el sentido de que dicho sujeto activo no puede estar sólo a las consecuencias favorables”*.

⁶²“La facilitación por el sujeto activo de la obligación ¿autoliquidaciones elaboradas por la Administración?”, Quincena Fiscal. nº 11. 1995. pág. 6.

El art. 85.2 de la LGT, ya comentado a lo largo de la exposición, realiza una enumeración de las actuaciones por medio de las que se dará cumplimiento por la Administración a las labores de información y asistencia, con carácter imperativo establecidas como una obligación para la Administración como señalan CARVAJO y PRATS⁶³, aunque dicha enumeración está abierta a otras posibilidades existentes o nuevas⁶⁴, ya que establece que, se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

- a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
- b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
- c) Contestaciones a consultas escritas.
- d) Actuaciones previas de valoración.
- e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Las actuaciones enumeradas por este artículo siguen constituyendo el grueso del deber de información asistencia, pero, como veremos a continuación, son muchas más actualmente las actuaciones desarrolladas por la Administración que conforman estos derechos, y pasamos a estudiarlas a continuación, diferenciando entre actuaciones expresamente previstas en la normativa, y aquellas otras, no contempladas por la normativa como parte de estos deberes, pero que de manera inequívoca sirven al cumplimiento de los mismos.

5.2.3 Actuaciones que forman parte del deber de información:

Los textos normativos que actualmente enumeran de forma no exhaustiva las actuaciones que forman parte del deber de información son la LGT (artículo 85.2 y, de forma indirecta, los artículos 90 y 147.2) y el RGAT (artículos 63 a 76); si bien, a diferencia de este último, la LGT las concreta junto a las de asistencia sin distinguir

⁶³ CARBAJO VASCO, D. y PRATS MAÑEZ, F.: Todo sobre el Estatuto del Contribuyente, Praxis, Barcelona, 1998, pág. 116.

⁶⁴ Sin ir más lejos, el RGAT, RD 1065/2007, introduce inéditamente la emisión de certificados tributarios como supuesto de prestación del deber de información.

las a pertenecen a cada deber. No obstante, tanto por sus propias características como por la específica diferenciación que hace el RGAT, pueden señalarse como parte de este grupo las actuaciones que se detallan a continuación: la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, la de las contestaciones a consultas tributarias escritas y de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos de mayor trascendencia repercusión, las comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria, las contestaciones a consultas escritas, la elaboración de acuerdos previos de valoración, las actuaciones de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, el suministro de información por parte de la Inspección de Tributos al inicio de las actuaciones inspectoras y la emisión de certificados tributarios. Las pasamos a analizar a continuación.

5.2.3.1 *La publicación de textos actualizados de las normas tributarias.*

Mientras que el artículo 63 del RGAT incluye las publicaciones dentro del grupo específico de las “actuaciones de información” (donde aglutina sólo algunos de los instrumentos que se especifican como parte del deber), el artículo 85.2 de la LGT empieza enumerando las distintas actuaciones que conforman la actividad de información y de asistencia contemplando estas publicaciones en la letra a) de forma independiente, por tanto, la primera de las actuaciones por las que puede cumplirse el deber de información es la difusión de los textos actualizados de las normas tributarias.

En el apartado 1º del artículo 86 LGT se contempla un mandato peculiar, puesto que va dirigido al Ministerio de Hacienda, pero lo más curioso es que no sólo le impone una obligación, sino que además, le fija un plazo para llevarla a cabo, puesto que, en el primer trimestre de cada año, debe acordar y ordenar la difusión -por cualquier medio- de los textos actualizados de las Leyes y de los Reales Decretos en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en ese año. No está previsto ningún tipo de sanción para el supuesto de que el titular del Ministerio incumpla esta obligación. Pero, tal y como proclama este primer párrafo, cada año, antes del 31 de marzo, los contribuyentes tienen derecho a tener a su disposición una

publicación donde se pueda conocer qué textos tributarios, de rango legal o Real Decreto, han sido modificados el año anterior, con el fin de poder cumplir con comodidad y conocimiento legal las obligaciones tributarias. A algunos autores les sorprende el rango legal de la norma destinada a regular, en definitiva, un servicio de publicaciones de un Ministerio en concreto, que más bien, debiera regularse por norma de rango reglamentario. La justificación deberá buscarse en la “importancia” que la nueva regulación da a los deberes de información y asistencia al contribuyente, lo que lleva al legislador de manera consciente o inconsciente a elevar, innecesariamente a nuestro juicio, el rango de esta norma.

Como resulta evidente, este modo de publicación ha sido ampliamente criticado, ya que, en lugar de conseguir el conocimiento general de la normativa actualizada, conlleva el desconocimiento por la inmensa mayoría de los ciudadanos. Por ello, y por el más que habitual incumplimiento de los plazos de publicación, varios autores han puesto en entredicho la eficacia real de dichos instrumentos, y es que, a pesar de que el establecimiento de dichos límites temporales sea una medida para su fomento, la imprevisión de consecuencias en caso de incumplimiento y su limitada difusión debilitan, en gran medida, su principal razón de ser (la cual, para MATA y NEBOT, es la de “facilitar la toma de decisiones a los contribuyentes, con el previo conocimiento de criterios de la Administración”)⁶⁵.

El artículo 63 RGAT matiza que las actuaciones de información se realizarán de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios.

No obstante, puesto que nada dice el artículo sobre el soporte en que debe llevarse a efecto esta difusión, hoy día es fácil dar cumplimiento al mandato de la LGT mediante el uso de las nuevas tecnologías, y así se ha hecho, puesto que basta con acceder a la página web de la A.E.A.T. dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, para disponer de la normativa tributaria y doctrina a que se nos referimos plenamente actualizadas.

⁶⁵ MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, Quincena Fiscal, nº 1, 2001, pág. 9.

Por último, el artículo 86 de la LGT en el apartado 3º prevé que se podrá convenir la difusión de estas publicaciones en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas, y en el apartado 4º establece el carácter gratuito de las publicaciones que se difundan por medio del acceso a internet, y también de las informaciones a que se refiere el artículo 87 de la LGT, cuando se acceda a ellas por medio de internet. Se plasma así una de las manifestaciones del deber de promover el uso de las nuevas tecnologías que se establece en un artículo posterior, ya que el artículo 96 de la LGT dispone que *“La Administración Tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las Leyes establezcan.”*

Al deber de publicar los textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, el apartado 2º del referido artículo 86 de la LGT añade que el Ministerio de Hacienda también difundirá - mediante su publicación- las contestaciones a consultas tributarias escritas y resoluciones económico-administrativas, que considere de mayor trascendencia y repercusión, que pasamos a comentar a continuación.

5.2.3.2 *La publicación de las contestaciones a las consultas tributarias escritas.*

Como decimos, el segundo tipo de actuaciones que conforman la actividad de publicación son las difusiones de las contestaciones a consultas tributarias escritas de mayor trascendencia y repercusión, las cuales, como señala el artículo 86.2 de la LGT, también deben llevarse a cabo periódicamente por el Ministerio de Hacienda. Así, además de tener que realizar su elaboración y de decidir la forma y los medios que resulten más adecuados para dicha difusión, el mencionado Ministerio tendrá que valorar qué contestaciones son las que pueden considerarse de “mayor trascendencia y repercusión”.

No obstante, en este aspecto la habilitación general para utilizar las nuevas técnicas en tales supuestos contemplada en el artículo 87.3 de la LGT ha comportado que, tanto en la web del propio Ministerio como en la de la A.E.A.T. (que remite al portal virtual del Ministerio), se permita la libre consulta de la totalidad de las contestaciones de la Dirección General de Tributos (D.G.T.) emitidas a partir del año 1997.

5.2.3.3 La publicación de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

Además de la difusión de las consultas tributarias escritas, el artículo 86.2 de la LGT prevé, como decimos, la publicación de las resoluciones económico-administrativas que sean de mayor trascendencia y repercusión, las cuales también deberán realizarse de forma periódica por el Ministerio de Hacienda⁶⁶. Sin embargo, tampoco en este caso se detalla el medio, la forma, el procedimiento ni la periodicidad, del mismo modo que no se concreta lo que se entenderá por “mayor trascendencia y repercusión”. No obstante, a diferencia del supuesto anterior, esta indeterminación ha comportado algunos problemas, ya que, a pesar de que tanto el Ministerio como la A.E.A.T. en su portal web, que se remite al portal web del Ministerio, ofrezcan el libre acceso a una base de datos (DICTEA) donde se contienen diferentes resoluciones económico-administrativas, sólo se encuentran disponibles las del Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.).

En cualquier caso, como pone de manifiesto BARQUERO, tanto la ausencia de selección de las diferentes resoluciones como el suministro incompleto de las que sean de mayor relevancia hacen más que dudoso que, a través de la puesta a disposición de tales bases de datos, se dé cumplimiento efectivo al mencionado deber de publicación, el cual, en su opinión, se materializa realmente con las recopilaciones de las consultas más importantes sobre los distintos impuestos que publica (con más o menos periodicidad) la DGT y con la publicación mensual de las Resoluciones del TEAC (si bien, a pesar de que así conste expresamente en su

⁶⁶Al respecto, RAMALLO critica el objeto de dichas publicaciones entendiendo que deberían haberse incluido otros documentos (como los Dictámenes o Informes) que, a pesar de no tener carácter resolutorio, también fijan la posición de la Administración sobre una cuestión en concreto, por lo que incluyen generalmente argumentos que serán utilizados posteriormente en las correspondientes resoluciones administrativas. (RAMALLO MASSANET, J: Comentarios a los artículos 5 a 9, op. cit. (1998), pág. 52).

introducción, es evidente que también se elaboran sin ninguna selección de los textos más trascendentes y que siguen dejando fuera las resoluciones de los TEAR⁶⁷.

Finalmente, deben tenerse presentes los requisitos que establece el artículo 87.2 de la LGT en relación con la publicación de las resoluciones económico-administrativas como son el deber de eliminar cualquier dato de carácter personal que permita la identificación de las personas a las que afectan las diferentes publicaciones y el de suministrar los textos en su totalidad.

5.2.3.4 *Las comunicaciones y actuaciones de información.*

El segundo tipo de actuaciones que enumera la LGT como instrumentos que conforman los deberes de información y asistencia (aunque obviamente forman parte del deber de información) son las “comunicaciones y actuaciones de información”, a las que se refieren los artículos 85.2.b) y 87 de la LGT, si bien, igual que en el caso de las publicaciones, el artículo 63 del RGAT las agrupa únicamente en el concepto de “actuaciones de información”.

En este apartado de “comunicaciones y actuaciones de información” se contemplan una serie de obligaciones de la Administración tributaria como contrapartida de los derechos que se reconocen a los contribuyentes. El contenido de estas obligaciones conforme al artículo 87 LGT consiste en lo siguiente: informar sobre criterios administrativos existentes para la aplicación de la norma tributaria, facilitar consultas a bases de datos informáticas donde se contienen esos criterios, la posibilidad de remitir comunicaciones para informar sobre tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta, así como, el deber de suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas y el deber de contestar las solicitudes de información tributaria. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, que ya sabemos que será gratuito, conforme se establece en el artículo 86.4 anterior.

⁶⁷BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La información administrativa a los contribuyentes, op. cit. (2002), pág. 149.

Así pues, en primer lugar, debemos determinar qué se entiende por criterio administrativo en este ámbito, para lo cual resulta imprescindible referirse a la Instrucción nº 9/98, de 1 de Abril, del Director General de la A.E.A.T., para la aplicación de la LDGC, que determinó que *“El criterio administrativo es la conducta uniforme que sigue la Administración en la aplicación de las normas jurídicas. Dicho criterio puede constar o no recogido en cualquier clase de documentos (resoluciones, instrucciones, circulares, programas informáticos, etc.)”*

Se trata de facilitar los criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria que existan en cada momento, lo que incide en la transparencia del sistema en beneficio del principio de seguridad jurídica, y que permite, sin duda, dar cumplimiento a los principios de justicia e igualdad que deben presidir el sistema tributario en su conjunto. Nos encontramos ante lo que en el ámbito del Derecho Administrativo general se denomina el “precedente administrativo”, pero que en el ámbito tributario se plasma en resoluciones, instrucciones o circulares, dada la necesidad de una unificación de criterios en la gestión tributaria, que deben extenderse a todos los obligados tributarios y no solo al consultante con el necesario efecto vinculante para la Administración.

Tal es así que el artículo 68 RGAT, prevé expresamente que cuando la contestación a una consulta tributaria incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio. Se concreta que el ejercicio de tales actuaciones tendrá los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2.d) de la LGT y que, *“en el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad”*, conforme a los apartados 3 y 4 del artículo 63 del RGAT.

De lo establecido en el artículo 87 LGT se determina que forman parte de dicho deber específico de información todas aquellas actuaciones que, llevadas a cabo por cualquier medio, estén destinadas a dar conocimiento de la aplicación administrativa de la normativa, las cuales serán de carácter general, vendrán iniciadas de oficio y, por consiguiente, irán dirigidas a una pluralidad de destinatarios. No obstante, a petición de los interesados, se deberá de facilitar el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a

los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten, y esta actividad también se integra en el deber de información.

Así, y aunque su objeto pueda ser más amplio que la propia facilitación de criterios administrativos para la aplicación de la normativa tributaria, quedan incluidas las siguientes actividades: la difusión de campañas de publicidad; la elaboración de folletos informativos; la elaboración de guías explicativas y manuales prácticos para la cumplimentación de declaraciones de algunos impuestos (en concreto, del IS, el IRPF y el IVA); el envío de cartas informativas; la puesta a disposición y actualización de la información relativa a los criterios administrativos existentes que se contienen en el portal virtual de la A.E.A.T..

En cuanto a la facilitación de la consulta a las bases de datos informatizadas que contienen criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, evidentemente su cumplimiento se ha materializado por la creación y la puesta a disposición de diferentes bases de datos a través de los nuevos medios (piénsese, por ejemplo, en las mencionadas al hablar de las publicaciones de las contestaciones a consultas tributarias o de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos), si bien no hay duda de que el máximo exponente al respecto ha sido la elaboración del denominado programa INFORMA.

Esta aplicación reside en el ordenador central de la AEAT y es gestionada por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria, entró en funcionamiento el 30 de abril de 1991. Si bien apareció como una simple plataforma destinada al personal de los servicios de atención al público de la Agencia en la que se contenían las respuestas a las preguntas tributarias y de procedimiento más frecuentes y los criterios judiciales, normativos y administrativos de mayor relevancia, poco después se convirtió en un mecanismo de trabajo imprescindible para el resto de órganos administrativos, del mismo modo que, al ver sus grandes ventajas y sus buenos resultados, se empezó a permitir progresivamente el acceso directo a diferentes entidades ajenas a la Administración (asociaciones de gestores y asesores fiscales, entidades financieras, universidades, etc.). Al final, en abril de 1996, se generalizó definitivamente su acceso a través de Internet (permitiendo así su consulta a la totalidad de obligados tributarios), lo que conllevó que se convirtiera en el cauce principal de obtención de información tributaria escrita. Sin embargo, como se dejó

constancia en la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, debe tenerse en cuenta que su contenido está únicamente encaminado a la “conducta uniforme (...) en la aplicación de los tributos”, por lo que, sin ánimo de menospreciar su calidad, es probable que se deba recurrir a otros mecanismos de información tributaria para resolver cuestiones muy concretas o de difícil solución (como pueden ser, entre otros, las consultas tributarias escritas).

El artículo 87.1 LGT, contempla el deber de la Administración de remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. Conviene reafirmar que en este caso también se trata de un deber que surge para la Administración sin necesidad de iniciativa del particular, por lo que la forma de materializarse será igualmente mediante campañas publicitarias, edición de folletos informativos y la difusión por cualquier medio de esos aspectos concretos, en particular, mediante el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, que como ya hemos visto es un medio que se establece con carácter general para todas las actuaciones de información.

También debe remarcarse que constituyen un medio más de los que actúan como garantía del deber de información pero que no comportan el correspondiente derecho a su recepción por parte de los obligados tributarios, por lo que nunca se podrá reclamar su prestación en caso de inactividad. En cualquier caso, y aprovechando estas últimas consideraciones, es evidente que se trata de un medio informativo que se encuentra a medio camino entre los instrumentos de difusión general y los de suministro de información individualizada⁶⁸.

⁶⁸Al respecto, FERNÁNDEZ entiende que los “sectores” a los que se refiere la normativa son todos aquellos que agrupan un conjunto de actividades económicas más o menos interrelacionadas o próximas, mientras que las “actividades” serán cada una de las que desagregadamente aparecen en tales sectores. Por su parte, las “fuentes de renta” son aquellas que se desprenden de la regulación del IRPF. (FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, op. cit., (1998) pág. 60).

El cumplimiento de este deber permite evitar la reiteración de problemas que ya han surgido en la aplicación práctica de los tributos de determinados sectores, pues es precisamente la Administración la que puede detectar las dificultades que pueden ir surgiendo en cada momento y conseguir disminuirlas hasta casi eliminarlas.

Por su parte, el párrafo 2 del artículo 87 LGT como parte de las “actuaciones de información” obligada a la Administración a facilitar el texto íntegro de las consultas tributarias escritas y de resoluciones concretas (por tanto, las de los TEA) solicitadas por los interesados, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten, lo cual, también de conformidad con el apartado 3, se podrá efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

En cuanto a las resoluciones de los TEA, a diferencia de lo que establecía el artículo 6.1 de la LDGC, esta obligación ha dejado de estar contemplada en el mismo precepto en el que se regula el deber de publicar las de mayor trascendencia y repercusión. Así, se ha pasado de concebir dicha labor como el complemento necesario para garantizar el carácter público de las mencionadas contestaciones y resoluciones para configurarla como una actuación de información independiente, lo que, además de ser una exigencia responde a una mejor coherencia y sistematización.

Plantea dudas este artículo en cuanto a qué se entiende por los “interesados” que pueden realizar esta petición, pero puesto que se trata de respuestas a consultas o resoluciones ya emitidas, no se puede considerar el término interesado como quien tenga un interés legítimo en el más estricto sentido administrativo⁶⁹, dado

⁶⁹MELÓN MUÑOZ, A. Capacidad y Representación. En: MARTÍNEZ LAFUENTE (coord.). Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. (2004). Págs.315-356. En la pág. 332, define al interesado como “aquel administrado que actúa o puede actuar en un procedimiento cuyo objeto afecta a derechos o intereses propios, individual, colectiva o corporativamente considerados. El interesado aparece de este modo como una categoría especial de administrado, al tratarse de un administrado cualificado por razón de un procedimiento administrativo.

que ellos ya tienen conocimiento de la consulta al haber sido parte en el procedimiento. Por ello, entendemos que este párrafo viene a referirse a la solicitud de consultas y/o resoluciones dictadas con ocasión de otros procedimientos y que pueden resultar de utilidad a un tercero, que puede solicitar la información sólo con tener un interés en conocerlo, cualquiera que sea éste.

En este sentido, creemos que es de aplicación la interpretación jurisprudencial que en el ámbito del Derecho Administrativo ha realizado el Tribunal Supremo, que ha definido el interés legítimo como el que tienen aquellas personas que, por razón de la situación objetiva en la que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de cualquier ciudadano, de que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento cuando con motivos de fines de interés general, inciden en el ámbito de tal interés propio, aun cuando la actuación de que se trate no les ocasione en concreto un beneficio o un servicio inmediato⁷⁰.

La LGT ha seguido sin especificar el órgano al que deberán presentarse las correspondientes solicitudes, la forma que deberán tener o el procedimiento que deberá seguirse, del mismo modo que tampoco ha fijado los plazos que tendrá la Administración para suministrar los textos requeridos ni la forma en la que deberá actuar. Por su parte, RGAT tampoco ha concretado ninguno de estos aspectos, y es que, de hecho, no contiene ninguna previsión relacionada expresamente con dicha actuación.

En relación con el órgano ante el que deben presentarse tales solicitudes, RAMALLO defiende que lo lógico sería que fuera aquel en el que se hubieran dictado los textos requeridos⁷¹. Por su parte, según BARQUERO, el plazo para el suministro de los textos requeridos (que son de suma importancia a la hora de presentar las oportunas reclamaciones por inactividad) debería ser el límite

⁷⁰Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 1 de Julio de 1985, entre otras.

⁷¹RAMALLO MASSANET, J: Comentarios a los artículos 5 a 9, Op. cit., (1998), pág. 51

máximo de 6 meses que señala el artículo 104.1 de la LGT con carácter general⁷², mientras que, en relación con la forma de tramitación, lo más coherente sería que se remitieran a través del mismo medio por el que se hubiera presentado su solicitud.

Finalmente, el último instrumento expresamente previsto por la normativa como parte de las denominadas “actuaciones de información” es el deber de dar respuesta a las solicitudes de información tributaria requeridas por los obligados tributarios, y es que, como señala el artículo 63.2 del RGAT, dichas labores “*también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen*”. Prosigue el mencionado artículo señalando que, cuando dichas solicitudes se hagan por escrito (lo cual implica que también se podrán realizar de forma oral), “*se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria respecto del que se solicita la información*”. Así pues, parece que los derechos y deberes tributarios constituyen el ámbito material sobre el que debe recaer la información solicitada, si bien lo complementa el tercer apartado del mismo artículo al señalar que en la contestación de tales requerimientos “*la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria*”.

Se trata de nuevo, de una actuación de información carente del necesario desarrollo normativo, ya que no se designan los órganos competentes para resolver estas peticiones ni se detalla ningún procedimiento formalizado para su tramitación. No obstante, la normativa deja claro que la respuesta recibida nunca podrá ser objeto de recurso (art. 63.3 RGAT), de la misma forma que establece un plazo máximo de tres meses para contestar a aquellas solicitudes formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente (art. 64.1 RGAT). Sin embargo, como recalca el mismo precepto, la falta de contestación en plazo no conllevará en ningún caso la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

⁷²BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La información administrativa a los contribuyentes, op. cit., (2002) pág. 151. En relación con los efectos de los deberes de información y asistencia en caso de incumplimiento, véase infra el capítulo 8 de la siguiente parte.

A la vista de las previsiones mencionadas, parecen quedar incluidas en estas actuaciones de información las labores realizadas de forma presencial por parte de los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones tributarias y de la Oficina de Atención al Contribuyente, las respuestas a las solicitudes presentadas a través del Apartado de Correos de la Agencia Tributaria y las contestaciones a las llamadas al Teléfono de Información Tributaria, a las unidades de reconocimiento de voz, al Centro de Atención Telefónica (CAT), a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y a las Unidades de Grandes Empresas.

Al respecto de las mismas, decir que son la manera más habitual en que los ciudadanos realizan las consultas sobre su situación tributaria y constituyen la “cara visible” de la Administración tributaria, sobre todo las consultas formuladas de manera presencial ante los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones de la AEAT.

Como ya señalaba la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director general de la AEAT, citada, las consultas se pueden plantear de forma oral o escrita.

En caso de plantearse de forma oral, se contestan de la misma forma por parte de la Agencia, lo que, además de un mayor riesgo de incorrección, comporta grandes problemas a la hora de probar su existencia y contenido⁷³. Por su parte, si se presentan por escrito, debe facilitarse la máxima información para poder darles respuesta de la manera más rápida y acertada posible, respetándose, además, los requisitos establecidos en el RGAT. Como también se ha señalado, su resolución se remitirá por la misma vía por la que se hayan presentado, ya que, en principio, se permite el uso de “cualquier medio electrónico, informático o telemático”. Por lo demás, queda claro que el seguimiento de su contenido también conllevará los efectos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la LGT.

⁷³Al respecto, BARQUERO entiende que tales servicios deberían advertir de dicha problemática antes de dar respuesta a las cuestiones planteadas, lo cual permitiría, al menos, “evitar generar situaciones de confianza que puedan verse defraudadas”. (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La información administrativa a los contribuyentes, op. cit., (2002) págs. 165 y 166).

5.2.3.5 *Las contestaciones a consultas tributarias escritas.*

La siguiente actuación que enumera el artículo 85.2 de la LGT como parte de los deberes de información y asistencia es la contestación a las consultas tributarias escritas, la cual se regula en los artículos 88 y 89 de la LGT y se desarrolla en los artículos 65 a 68 del RGAT.

Tal y como se ha hecho mención al comienzo de este apartado de “información y asistencia”, y también es la opinión de reiterada doctrina⁷⁴, el sistema tributario actual ha pasado a desplazar al ciudadano una serie de obligaciones formales que antes eran cumplidas por la propia Administración, siendo diversas las razones que han determinado paulatinamente una intensificación de la colaboración del contribuyente en la liquidación de los tributos. Así ha sucedido con la generalización del sistema de las autoliquidaciones, en las que el obligado tributario no solo pone de manifiesto a la Administración los hechos con relevancia tributaria, sino que también debe interpretar la ley aplicable y realizar las operaciones de cálculo de la deuda tributaria para proceder a su ingreso. Lo mismo sucede con las obligaciones formales que imponen a los obligados deberes de colaboración y de suministro de información con trascendencia tributaria. En todos estos supuestos la labor de la Administración queda ahora compelida a las actuaciones de comprobación de los hechos declarados y del modo en que el ciudadano ha aplicado la normativa a los hechos determinantes de la obligación tributaria.

La consulta tributaria, como indica el profesor FERREIRO LAPATZA, es una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados contribuyentes un más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria⁷⁵. De acuerdo con este planteamiento, el fundamento jurídico de este derecho se encuentra en los principios de seguridad jurídica y de justicia tributaria, en un contexto de complejidad normativa.

⁷⁴Por todos, SALVO TAMBO, I. (2004). Op. Cit. Pág. 500.

⁷⁵FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, Derecho Tributario: parte general, 23ª edición, Marcial Pons, Barcelona, 2004, pág. 144.

Uno de los aspectos más discutidos concerniente a las consultas tributarias en cuanto a su regulación normativa ha sido la de su configuración con carácter vinculante o no vinculante, siendo muy criticados doctrinalmente los efectos no vinculantes para la Administración de las consultas, por cuanto que añaden incertidumbre en lugar de servir al principio de seguridad jurídica. En este marco normativo, hasta la actual LGT, la regla general era que las contestaciones tenían efectos meramente informativos. Sin embargo, en la actual LGT, las contestaciones a las consultas tributarias escritas, formuladas en plazo y de conformidad con los requisitos establecidos, se regulan con efectos siempre vinculantes para la Administración, con independencia de la materia sobre la que se planteen estas consultas. Además, tendrán efectos vinculantes para la Administración no solo en su relación con el consultante, sino frente a todos aquellos obligados que se encuentren en la misma situación que el consultante.

El principio de seguridad jurídica exige no sólo que los ciudadanos puedan conocer de antemano con exactitud cuáles son las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia tributaria, sino además que la Administración no pueda después cambiar de criterio de forma injustificada. En este sentido, el artículo 89.1 de la LGT, en su último párrafo establece que *“Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”* La unificación de criterios en la actuación administrativa es uno de los objetivos que abiertamente persigue la nueva regulación de las consultas tributarias. Claro está, la identidad que establece la norma reguladora no puede entenderse en términos absolutos puesto que sería contraria al principio de igualdad tributaria. No obstante, el mismo artículo 89.1 de la LGT determina que la vinculación de la Administración a los criterios expresados en la consulta existirá *“en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso”*, por un lado, y *“...no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta”*, por otro.

Por el contrario, en el apartado segundo del artículo 89 LGT se establece que no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas *“que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”*, aunque se planteen en

el plazo establecido. La consecuencia que se asocia es coherente, puesto que parece que en estos casos no estaríamos ante una verdadera consulta tributaria, ya que en el seno del procedimiento ya iniciado es en el trámite de alegaciones donde se pueden hacer valer por el interesado los argumentos jurídicos que se estimen oportunos, entre ellos, las contestaciones a consultas tributarias, siendo la resolución que se adopte en dicho procedimiento o recurso la que ponga fin al mismo y en la que la Administración aplicará los criterios administrativos al caso concreto.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las contestaciones a las consultas tributarias escritas, la cuestión ha sido bastante debatida a nivel doctrinal, principalmente a raíz de la situación anterior, en la que se distinguía entre consultas vinculantes y no vinculantes, y en tal sentido, se calificaban en función de los efectos que producían, y mientras a las vinculantes se les atribuía la categoría de actos administrativos, las no vinculantes eran calificadas como actuaciones de contenido meramente informativo. Con la regulación actual, esta discusión, a nuestro juicio, carece de sentido. No obstante, algunos autores se han opuesto a admitir que las contestaciones a consultas sean auténticos actos administrativos argumentando que entendida como posibilidad de mandar o de imponer una conducta a otro, ni la Administración pública, ni nadie, puede mediante una declaración de juicio ejercitar dicha potestad. La jurisprudencia tampoco ha sido unánime a la hora de calificar la naturaleza jurídica de las consultas vinculantes: podemos citar como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2000, que afirma que la respuesta a una consulta vinculante es un acto administrativo perfecto, declarativo de derechos que no pueden ser ignorados; en cambio, el mismo Tribunal, en Sentencia de 10 de febrero de 2001, determina que la respuesta a una consulta vinculante no puede merecer la conceptualización de acto administrativo, pues le faltaría el requisito de ser consecuencia de una potestad administrativa.

Sin embargo, es opinión compartida por la mayoría de la doctrina, y la nuestra, que las contestaciones a consultas tributarias reúnen las tres notas esenciales que caracterizan a los actos administrativos: son actos jurídicos y no meros actos materiales, ya que suponen una declaración conocimiento o juicio; son emitidos por un órgano de la Administración pública; y, por último, son emitidas a consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa.

La doctrina jurisprudencial y administrativa que es contraria a la posibilidad de calificar como acto administrativo a las contestaciones a consultas tributarias vinculantes se sustenta, en parte, en que la contestación no es recurrible directamente, sino que el obligado tributario tendrá que esperar para poder hacerlo a que la Administración dicte un acto de liquidación basado en las directrices recogidas en dicha contestación, puesto que, como veremos, el consultante puede no acogerse en su declaración a los criterios dados por la Administración en la contestación a la consulta, asumiendo el riesgo de una comprobación posterior en la que la Administración mantenga los criterios expresados en dicha consulta. Sin embargo, esta circunstancia de no ser susceptibles de recurso, únicamente sirve a autores como ADAME⁷⁶, para clasificar a las contestaciones a las consultas tributarias como actos de trámite, sin dudar en ningún momento de que se trate de actos administrativos. No obstante, por los efectos que producen estaríamos ante actos administrativos declarativos de derechos, ya que permiten al obligado tributario exigir que la Administración se atenga a los criterios que haya exteriorizado en forma de respuesta. En nuestra opinión, el hecho de que no sean actos impugnables en vía administrativa no les priva en forma alguna de su naturaleza de actos administrativos por darse en estas contestaciones las notas características exigibles a los mismos, como se ha expresado anteriormente.

En cuanto al contenido del derecho el artículo 88 de la LGT, en su apartado primero, establece que *“Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”*, por lo que, se establece un derecho específico de los obligados tributarios de plantear consultas a la Administración tributaria, con la consiguiente obligación de ésta de contestarlas, aclarándose en el apartado segundo del mismo artículo que *“Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.”*, y añade que *“La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación...”*. Por tanto, este derecho se restringe a la consulta escrita formulada en el plazo de tiempo establecido, y en sentido literal de la norma, sólo permite

⁷⁶ ADAME MARTÍNEZ, F. Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, n° 28, 2005. Pág. 14.

plantear cuestiones relativas al régimen, clasificación o calificación tributaria que corresponda al consultante. No obstante, esto no es tan restrictivo, ya que en estos conceptos genéricos tienen cabida la práctica mayoría de las cuestiones de índole tributaria que puedan plantearse al contribuyente, quedando fuera del objeto de las consultas tributarias escritas únicamente las valoraciones de toda clase de rentas, productos, bienes, gastos o de cualquier otro elemento determinante de la deuda tributaria, puesto que estas actuaciones de información tributaria son objeto de las actuaciones de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles reguladas en el artículo 90 de la LGT, y, en otro caso, de los acuerdos previos de valoración regulados en el artículo 91 de la LGT.

En caso de incumplir el consultante el plazo establecido para formular la consulta, o que esta no reúna los requisitos establecidos sin que sean subsanadas en tiempo y forma, se procederá por la Administración al archivo de la consulta con la correspondiente notificación al interesado, conforme al artículo 88.4 de la LGT, lo cual si podrá ser susceptible de recurso dado que, en esencia, no ha existido ninguna contestación, por lo que no le es aplicable la imposibilidad de recurrir las contestaciones que prevé el artículo 89.4 LGT. Si la consulta se formula “extemporáneamente”, la Administración tributaria deberá archivarla, por la imposibilidad de subsanar tal incumplimiento.

Estarán legitimados para formular consultas los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35 de la LGT, así como los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados, de conformidad con lo establecido en el artículo 88.3 de la LGT. En cualquier caso, se exigirá un interés legítimo en quien formula la consulta bien directo en las individuales, bien indirecto en las colectivas. La Ley limita las consultas a la situación que en cada caso corresponda al consultante, sin que quepa formular consultas abstractas o teóricas no referidas a un caso concreto, y debe referirse a la posición jurídico-tributaria propia, o la de terceros en la medida en que le afecte.

El procedimiento para la tramitación y contestación de las consultas tributarias escritas se desarrolla en los artículos 65 a 68 del RGAT. En cuanto a los requisitos sustantivos del escrito de consulta y los medios de presentación se regulan en el artículo 66 del RGAT, que determina los requisitos mínimos del escrito de la consulta, siendo válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria. En este sentido, debe destacarse que en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, al que también se accede desde la página web de la A.E.A.T., se encuentra un formulario normalizado que permite la presentación electrónica de las consultas tributarias, la cual tendrá lugar a través del registro electrónico del Ministerio.

El artículo 88.6 LGT determina que las consultas debidamente formuladas deberán contestarse por escrito por la Administración en el plazo de seis meses, y que la falta de contestación en plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. Por tanto, en esta regulación no hay silencio administrativo positivo, pero tampoco negativo, persistiendo la obligación de resolver la consulta planteada conforme establece el artículo 103.1 de la LGT, que obliga a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos. En cualquier caso, el consultante deberá cumplir sus obligaciones tributarias aunque no haya obtenido respuesta al no interrumpir los plazos la presentación de la consulta. La contestación a la consulta debe notificarse al consultante y a la AEAT para que la traslade a los órganos encargados de aplicar los tributos.

Las contestaciones a las consultas no tienen carácter normativo, sino meramente informativo, por lo que el consultante es libre de cumplir sus obligaciones tributarias de acuerdo con el criterio expresado por la Administración en la respuesta o no seguirlo, aunque si se ajusta a la respuesta recibida, la Administración no podrá efectuar regularización alguna en relación a la cuestión planteada. Es decir, la respuesta vincula a la Administración pero no al consultante. En este último caso, si el consultante no se ajusta en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a la respuesta recibida, la Administración sólo podrá regularizar su situación tributaria y aplicarle las sanciones por infracción, cuando entienda que su interpretación de la norma no se estime razonable, de conformidad con el artículo 179.2.d) de la LGT, y en caso de no entender que este ha realizado una interpretación razonable, al contribuyente solo le cabrá defender su posición

en vía de recurso. Sin embargo, de conformidad con el mismo artículo 179.2.d) LGT, no podrá exigirse responsabilidad por infracción tributaria y, por tanto, no se le podrá sancionar al contribuyente que dé cumplimiento a sus obligaciones tributarias de conformidad con los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. En este sentido, es importante recordar que el artículo 68.1 del RGAT determina que *“Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.”*

Por lo que respecta a los efectos de la presentación del escrito de consulta, no debe olvidarse que, de conformidad con el artículo 89.3 de la LGT, su presentación y la contestación *“no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”*, lo que no tiene otra finalidad que la de evitar que se conviertan en un mecanismo para justificar los retrasos e inobservancias de los deberes de los obligados tributarios. No obstante, cuando al presentar consulta se ha actuado con la diligencia necesaria y la Administración no haya contestado en plazo, no cabrá la posible sanción a la conducta tributaria, y de conformidad con el artículo 26.4 de la LGT se excluye la exigencia de los intereses de demora cuando *“la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver”*. Por el contrario, sí cabría exigir intereses de demora si el propio obligado no planteó la consulta con la suficiente antelación.

En relación con la competencia para su resolución, el apartado 5 del mismo artículo 88 LGT señala que corresponderá *“a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*, lo cual es parcialmente concretado por el artículo 65 del RGAT al apuntar que, en el ámbito de competencias del Estado, la competencia corresponderá a la Dirección General de Tributos (D.G.T.), órgano dependiente del Ministerio de Hacienda, sin perjuicio, obviamente, de que la competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulen por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario, de conformidad con el artículo 88.8 de la LGT.

De este modo, si la consulta es en relación con un tributo estatal, el órgano competente será la DGT, aunque, si versa sobre una disposición dictada por una Comunidad Autónoma (ya sea en relación con sus propios tributos o sobre la aplicación de un tributo estatal cedido), parece que la competencia corresponderá al órgano encargado de su propuesta y resolución. De hecho, así se desprende del artículo 55.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el cual señala que no será objeto de delegación la contestación de las consultas tributarias *“salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”*. Por su parte, en el ámbito local, la situación es un poco más compleja, y es que el artículo 13 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) atribuye la competencia para resolver las consultas planteadas en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales a la entidad que ejerza dichas funciones. Así pues, teniendo en cuenta que en los impuestos locales establecidos en normas estatales es el Estado el competente para su interpretación y aplicación, parece que las consultas referidas a tales cuestiones también deben ser resueltas por la DGT, si bien, en la práctica, se ejerce dicha función a través de la Subdirección General de Tributos Locales.

Por último, en cuanto a las novedades en esta materia introducidas por la actual LGT, destaca que en materia de recursos extraordinarios, se establece (en el artículo 243 LGT) un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta medida complementa la del carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria.

5.2.3.6 *El suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.*

Después de las contestaciones a las consultas tributarias escritas, los siguientes mecanismos que el artículo 85.2.d) de la LGT prevé para dar cumplimiento a los deberes de información y asistencia son las “actuaciones previas de valoración”, las cuales, como se desprende de su desarrollo, se componen del suministro de información antes de la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y de la celebración de acuerdos previos de valoración.

En cuanto a las primeras, por lo que respecta a su regulación, debe señalarse, en primer lugar, que el artículo 34.1.n) de la LGT contempla su recepción como un auténtico derecho de los obligados tributarios, el cual se encuentra desarrollado en el artículo 90 LGT en el que se prevé que “cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”.

El RGAT regula este deber dentro de la sección de “información y asistencia a los obligados tributarios”, y su artículo 69 empieza señalando que “en los tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria información sobre el valor de los que estén situados en el territorio de su competencia”, y continúa diciendo que “esta información tendrá efectos vinculantes en los términos previstos en el artículo 90.2 de la LGT cuando haya sido suministrada por la Administración tributaria gestora del tributo que grave la adquisición o la transmisión y en relación con los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia”.

Así pues, quedan fuera de su ámbito los bienes muebles y aquellos inmuebles que vayan a ser objeto de otra operación que no sea una adquisición o transmisión, así como aquellos que se encuentren fuera del territorio de la Administración competente para gestionar los tributos que gravan tales trámites y los que, a pesar de que su adquisición o transmisión tenga trascendencia en algunos tributos, su valor no constituya la base imponible.

Esta última consideración ha sido criticada en gran medida por buena parte de la doctrina, pues, a diferencia de lo que se desprendía del artículo 90 de la LGT,

su desarrollo reglamentario ha dejado limitado el suministro de tal información al ámbito del ISD y el ITPAJD. Consecuentemente, ha dejado fuera de su ámbito material aquellos otros tributos también relacionados con la adquisición o transmisión de dichos bienes y en los que su cuantificación también depende de los valores aquí determinados (piénsese, por ejemplo, en las ganancias patrimoniales que gravan el IRPF o el IS).

El conocimiento de dichos valores está claramente dirigido a aumentar la seguridad jurídica y a permitir y facilitar una mejor toma de decisiones de los obligados tributarios, del mismo modo que, a fin de cuentas, su determinación no deja de conllevar la aplicación de la normativa tributaria y, por consiguiente, una manifestación de los criterios administrativos al respecto. De hecho, algunos autores con los que coincidimos consideran que este derecho es una modalidad de consulta tributaria a las que nos hemos referido anteriormente⁷⁷. Se distingue del resto por lo específico de la materia, pues la consulta va a venir referida exclusivamente al valor a efectos fiscales de bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, es decir, la consulta va a versar sobre la cuantificación de un elemento tributario como es la base imponible. Y dada su condición de consulta tributaria, los efectos que se atribuyen a la contestación de la Administración serán los mismos que los que se predicen de las consultas tributarias, si bien con una limitación temporal, como veremos seguidamente. En síntesis, se trata de un derecho del obligado tributario que tiene como contrapartida la obligación para la Administración tributaria de facilitar, a requerimiento de determinados sujetos, adquirente o transmitente, la valoración a efectos fiscales de

⁷⁷MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: Valoración de bienes, en "Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)", Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 354. En el mismo sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: Comentario a los artículos 18 a 25, en "Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 2510. También ADAME MARTÍNEZ, F. Los derechos a ser informado sobre los valores de los bienes inmuebles y sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación o inspección. En SERRANO ANTÓN, F. (dir) El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas. (2007). Pág. 962.

un bien que va a servir como base para el cálculo de una obligación tributaria nacida de la adquisición o transmisión posterior de ese bien.

Además, teniendo en cuenta que la base imponible de algunos tributos se determina por el valor comunicado, queda claro que forma parte de la información que los obligados tributarios requieren para el cumplimiento de sus deberes, y es que, tanto en el caso de que decidan adquirir o transmitir los bienes inmuebles objeto de la misma como en aquellos supuestos donde la soliciten con posterioridad, podrán utilizarla de forma directa y simplificar así su actuación. Por otra parte, no debe olvidarse que considerando que la Administración dispone de medios más que adecuados para determinar dicho valor, se evitarán así posteriores procedimientos de comprobación y sus eventuales impugnaciones. Así pues, parece que no hay duda acerca de la procedencia de su inclusión como parte del deber de información.

Una cuestión importante es la limitación contenida en el propio artículo sobre la competencia territorial, con el fin de evitar injerencias y conflictos entre las distintas Administraciones tributarias motivadas por la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Así, dice el párrafo primero que la información a que nos estamos refiriendo será obligación de cada Administración Tributaria en relación con los tributos cuya gestión le corresponda y sobre el valor de los bienes que estén situados en el territorio de su competencia. No es insignificante esta precisión legal, pues viene a significar que para que resulte aplicable este derecho es requisito imprescindible que la operación que se vaya a realizar esté gravada por un tributo concreto respecto del que va a surtir efectos la valoración que se solicita y para cuya calificación previa se encuentre habilitada la Administración requerida⁷⁸.

⁷⁸“Esto implica que, por ejemplo, no se podría solicitar por parte de un promotor inmobiliario una valoración sobre diversos pisos a la Comunidad Autónoma en la que se encuentre dicha promoción, si las transmisiones que se van a realizar no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sino al Impuesto sobre el Valor Añadido; tampoco resultaría posible utilizar este derecho para solicitar una valoración respecto de tributos que no se vayan a devengar como consecuencia directa de la transmisión que se va

La legitimación para solicitar la información relativa al valor de los bienes la tiene el interesado. Como hemos tenido oportunidad de ver en otras ocasiones, es interesado aquel que ostenta un interés legítimo, conforme al derecho administrativo. Según la redacción del artículo que comentamos ese interés sólo puede tenerlo el adquirente o transmitente de un bien inmueble; en cuanto al transmitente no hay ninguna duda sobre quien puede ser interesado, puesto que sólo puede transmitir, y por tanto ser transmitente, quien sea titular de un derecho sobre el bien inmueble del que se solicita la valoración. Las dudas se plantean sobre el adquirente, dado que la solicitud se debe realizar con carácter previo a la adquisición de los bienes inmuebles para los que se solicita la valoración.

A nuestro juicio, el problema se ha solucionado prácticamente con la redacción del nuevo artículo 90 LGT, al introducir como novedad que la información prestada por la Administración Tributaria tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses. De este modo se evitan las consultas con fines especulativos, pues el plazo limita el uso que puede darse a las mismas. Otros problemas que pueden surgir como consecuencia de considerar interesados a personas que no son aún adquirentes, como es el caso de intromisión ilegítima en la intimidad ajena, sólo se pueden evitar exigiendo para la solicitud un principio de prueba que demuestre que el interés es legítimo, al igual que ocurre con todos los procedimientos administrativos.

En cuanto al establecimiento del plazo de tres meses durante el cual la consulta tendrá efectos vinculantes, es una novedad destacada de la actual LGT respecto de la regulación que sobre esta materia contenía la LDGC, pues esta última, sorprendentemente, no decía absolutamente nada sobre el período temporal durante el que mantenía efectos vinculantes la consulta. Recordemos que estamos hablando de valoración de bienes, por lo que el tiempo es uno de los factores determinantes de la misma valoración, que no puede perpetuarse indefinidamente, sino que va a oscilar al alza o a la baja dependiendo de las fluctuaciones del mercado en un determinado contexto temporal.

a realizar.” ADAME MARTÍNEZ, F. (2007) Op. Cit. Pág. 973. También DEL PASO BENGOA J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ C. (1998) Op. Cit. Pág. 261.

La forma de realizar la solicitud será por escrito con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación o declaración. A esa solicitud habrá que acompañar datos verdaderos y suficientes que puedan influir en el valor del bien en cuestión (nota registral, estado del inmueble, habitaciones exteriores o interiores, etc.).

En cuanto a los efectos vinculantes de la valoración facilitada por la Administración, la consecuencia de mayor trascendencia supone que no se comprobarán las liquidaciones en las que consten los valores que se ajusten a lo manifestado por ésta en la información facilitada como consecuencia del ejercicio de este derecho. Sin embargo, puesto que la base de la valoración se encuentra en los datos suministrados por el interesado, podría ocurrir que la situación fuera perjudicial para la Administración si quedara vinculada por los datos ofrecidos por el contribuyente sin posibilidad de rectificación. Por ello, la LGT permite a la Administración la posterior comprobación de esos datos que han sido manifestados por el obligado tributario y que han influido en la valoración, pudiendo modificar la valoración en ese procedimiento de comprobación en caso de datos erróneos o inexactos y, a sensu contrario, para el caso de que se compruebe que los datos son correctos, la eficacia vinculante obligará a la Administración a mantener esos valores. Encontramos aquí también una modificación sustancial respecto a la regulación contenida en la LDGC, pues conforme a lo dispuesto en su artículo 25, la valoración dada por la Administración no impedía la posterior comprobación administrativa y como consecuencia de ésta un cambio de valor. El contribuyente que hubiera seguido los criterios dictados por la Administración no incurriría en responsabilidad, pero ello no impedía que este artículo fuera catalogado de atentar contra los principios de seguridad jurídica y, siguiendo a ADAME⁷⁹, contra la interdicción de la arbitrariedad, que se traducía en la posibilidad de cambios injustificados de las valoraciones efectuadas por la Administración. Ahora, del tenor literal del artículo 90 LGT se desprende que la comprobación administrativa se limitará a los elementos de hecho y circunstancias manifestadas por el obligado tributario, por lo que dicha comprobación no podrá

⁷⁹ADAME MARTÍNEZ, F. (2007) Op. Cit. Pág. 979.

alterar la valoración comunicada al contribuyente si se han cumplido todos los requisitos establecidos.

Al igual que ocurría con las consultas, el interesado no podrá recurrir la información facilitada por la Administración; podrá interponer recurso contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con esa información, es decir, el interesado podrá recurrir la liquidación del impuesto que contenga la valoración del bien inmueble transmitido, utilizando todos los medios a su alcance para desvirtuar la valoración de la Administración. Respecto de esta cuestión, reproducimos aquí los contenidos que ya expusimos sobre la naturaleza de las consultas tributarias y su condición de actos administrativos que no ponen fin al procedimiento y, por tanto, no susceptibles de recurso separadamente hasta que se dicte la resolución final del procedimiento para, a través de su impugnación poder plantear las discrepancias que, en su caso, pueda tener el recurrente.

Por último, la obligación que aquí se refleja de la Administración tributaria, como contrapartida del derecho del obligado tributario, de informar y obtener información, respectivamente, sobre el valor de determinados bienes, parece quedar desvirtuada en parte por las consecuencias previstas en el último párrafo para la falta de contestación de la Administración, pues esto no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado. Sin embargo, tal y como ya comentamos cuando hablamos de las consultas tributarias, la justificación de este precepto es clara, pues al tener efectos vinculantes, si el silencio tuviera efectos positivos, podría dar lugar a criterios contradictorios y a valoraciones desiguales, tan sólo por el hecho de que una Administración fuera más o menos eficaz en la resolución de las consultas tributarias escritas. No obstante, que se regulen los efectos de la falta de contestación no quiere decir que en estos casos la Administración esté exenta de la obligación de resolver que se contempla en el artículo 103 LGT (a la que nos referiremos más adelante), pues de esta obligación sólo están exceptuados los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. Esto quiere decir que existe la obligación real para la Administración de responder a todas las consultas tributarias que puedan plantear

los obligados tributarios sobre la valoración de los bienes que vayan a ser objeto de transmisión.

5.2.3.7 *La adopción de acuerdos previos de valoración.*

Como hemos señalado en el apartado anterior, la segunda de las actuaciones de información que prevé el artículo 85.2.d) de la LGT es la elaboración de acuerdos previos de valoración, la cual se encuentra regulada exclusivamente por el artículo 91 de la actual LGT, por no contener el RGAT ninguna regulación al respecto.

Así, siguiendo las líneas generales del artículo 9 de la LDGC, el apartado primero del artículo 91 de la LGT determina que *“Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”*, que debemos entender referido al concepto de deuda tributaria que se establece en el artículo 58.1 de la LGT, es decir, a la *“cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”*. Ha dejado de referirse la norma a estos acuerdos de valoración como forma de determinar *“los demás elementos del hecho imponible”*, a que hacía referencia el artículo de la LDGC.

No obstante, debe destacarse que la inclusión de estos instrumentos como parte del deber de información no es una cuestión pacífica por parte de la doctrina, y es que algunos autores entienden que, al tener por objeto la fijación de la base imponible de una declaración, como señala FERNÁNDEZ CUEVAS, no tienen mucho que ver ni con la información ni con la asistencia al contribuyente⁸⁰. Al respecto, añade BARQUERO que su función no consiste en comunicar información, sino en fijar de manera vinculante para ambas partes la valoración que corresponde a determinados bienes, adelantando de esta forma –en sentido propio– el momento de la gestión tributaria⁸¹. Sin embargo, en discrepancia con estos planteamientos, lo

⁸⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, op. cit., 1998, pág. 53.

⁸¹ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La información administrativa a los contribuyentes, op. cit., 2002, pág. 30.

cierto es que nada impide que el obligado tributario pueda actuar de forma distinta al contenido de un acuerdo, y esto, junto a la imposibilidad de presentar recurso directo contra dichos acuerdos, los configura como actos de mera información.

El precedente jurídico sobre el que se fundamenta el precepto tributario, se encuentra en el artículo 88 de la LRJPAC, que en su apartado primero, literalmente dispone lo siguiente: *“Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico que en cada caso prevea la disposición que lo regula, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”*. Este artículo 88 de la LRJPAC sería, en principio, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, y con él se introduce la posibilidad de realizar acuerdos, pactos o contratos entre la Administración y los administrados, o introducirse estos acuerdos o pactos en los procedimientos con carácter previo a su terminación, superándose con ello la unilateralidad característica de la actuación administrativa. No obstante, el legislador tributario ha optado por incorporar *“habilitaciones singulares”*⁸² y específicas para cada una de las técnicas convencionales en el ámbito tributario, siendo una de estas manifestaciones a la que aquí nos referimos. Así pues, la previsión del artículo 91 de la LGT se puede conceptualizar como una habilitación específica para la realización de estos acuerdos o pactos en los casos previstos en la norma. Por su parte SERRANO ANTÓN⁸³ manifiesta que *“existen dos tipos de acuerdos: previos a la resolución del procedimiento y no sustantivos de la misma y aquellos que*

⁸²GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO ha señalado que *“el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico”*. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.^a L.: Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional. Colex. Madrid. 1998 Pág. 282.

⁸³PERIS GARCÍA, P.: *“La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”*. Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 22, 1994, Pág. 23.

ponen fin a un procedimiento sustituyendo la decisión unilateral. Quizás sea a este último tipo de acuerdo al que se refiere el artículo 88 LRJPAC cuando se remite a una disposición posterior". En este sentido en el caso de los acuerdos previos a que se refiere el artículo 91 LGT estaríamos en el primero de los supuestos en los que no se sustituye la decisión unilateral.

En cuanto a la naturaleza jurídica de estos acuerdos previstos en el artículo 91 de la LGT, se debe determinar si se enmarcan en la categoría de la técnica transaccional o del acto administrativo. En este sentido, sería una postura defendible pretender que se trata de una modalidad de consulta, y así lo afirma algún autor. Sin embargo, lo que probablemente pretenda este procedimiento sea evitar las discrepancias posteriores entre el administrado y la Administración, de tal suerte que ambos queden vinculados por el acto previo de valoración, por lo que a nuestro juicio, el elemento fundamental es la voluntad de ambas partes de someterse a la resolución que se dicte en el procedimiento lo que los convierte en acuerdos en sentido estricto.

Lo establecido en el artículo 91 LGT será de aplicación en aquellos supuestos previstos en la normativa reguladora de un determinado tributo, en los que ante la imposibilidad de precisar cuantitativamente en la norma todos y cada uno de aquellos datos y elementos que deben integrar la base imponible como manifestación de la realización del hecho imponible, se va a incorporar como magnitud destinada a informar sobre la capacidad económica del obligado tributario, no una cantidad numérica perfectamente determinada, sino un valor que aparecerá definido por el ordenamiento tributario con expresiones excesivamente vagas tales como bienes, rentas, productos, derechos, patrimonios, etcétera.

En supuestos como estos, nos encontramos en el campo de la valoración, entendida como aquel conjunto de actuaciones tendentes a expresar cuantitativa o monetariamente un bien no expresado en dinero⁸³.

Esta idea de valoración parte de la inexistencia de una ley específica que establezca una serie de valoraciones sistemáticas, lo que lleva a que éstas se encuentren recogidas en la normativa específica de cada tributo expresando el artículo 57 de la LGT, en el apartado tercero que, "*las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación*" de valores. Esto dará lugar a la existencia de diferentes valores fiscales para un determinado bien, producto o renta,

circunstancia que a su vez explica que nos encontremos ante una de las esferas que suscitan más controversias en su aplicación práctica⁸⁴. A través de este medio consensuado es posible aproximarse, de una manera más acertada, a lo que es la determinación del valor al que hace referencia el artículo 57 LGT, tratándose, desde nuestro punto de vista, de un adelanto de la gestión tributaria, que se ofrece al contribuyente en aplicación del principio de seguridad jurídica.

Como decimos, esta posibilidad únicamente procederá, conforme al artículo 91 LGT, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean (lo cual únicamente tiene lugar en el ámbito del IRPF, el IRNR y el IS), de la misma forma que se remite a la normativa propia de cada tributo a la hora de determinar el plazo para su presentación y el procedimiento y el plazo para su adopción. Por ello, ya de entrada es posible observar la falta de eficacia directa que contiene dicha regulación. No obstante, se establece, en defecto de regulación, que la solicitud de valoración se formule antes de la realización del hecho imponible.

Así, como se señalaba, la posibilidad de celebrar tales acuerdos se encuentra actualmente prevista sólo en el ámbito de impuestos: el IRPF (y sólo en relación con las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del mismo -Disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto-), el IRNR (en relación con la valoración de los gastos de dirección y generales de administración de establecimientos permanentes- art. 3 del Reglamento del Impuesto-) y el IS (permitiendo la valoración de operaciones vinculadas, de operaciones entre personas y entidades vinculadas, de operaciones entre personas y entidades no vinculadas y de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o tecnológica -arts. 17 a 30 del Reglamento del Impuesto-). Por consiguiente, queda claro que hoy en día se permite únicamente la valoración de rentas, gastos y operaciones, ya sean constitutivos de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta.

⁸⁴ Así lo ha manifestado CHECA GONZÁLEZ, C.: La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes). Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi, nº 5, 1997, Págs. 11 y 12.

Las características de estos acuerdos previos de valoración, conforme se regulan en el artículo 91 LGT, son las siguientes:

1º.- La Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo durante un determinado plazo, en general de tres años, o el que determine la legislación reguladora del tributo.

2º.- Dicha vinculación subsistirá en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración. Esta modificación habrá de estar suficientemente justificada pues supone ir en contra de los propios actos dictados por la Administración, amparándose en un concepto jurídico indeterminado. No obstante, es evidente que la imprecisión de los supuestos que exoneran a la Administración de dicha vinculación constituye una clara contrapartida al aseguramiento de la mayor eficacia que se pretende con estos acuerdos.

3º.- A efectos de dicha valoración, la Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

4º.- No se trata de un procedimiento contradictorio, puesto que el obligado tributario solicitante no puede realizar contraofertas a la valoración administrativa.

5º.- Se regula el silencio administrativo en sentido positivo, puesto que la falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

6º.- Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos de valoración adoptados por la Administración en este procedimiento, pudiendo hacerlo con posterioridad contra el acto o actos administrativos que se dicten con posterioridad en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

Están legitimados para solicitar a la Administración tributaria los acuerdos previos de valoración los obligado tributario por lo que, como ya hemos afirmado anteriormente, esta referencia debe entenderse realizada a todos aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, a que se refiere el artículo 35 de la LGT.

El procedimiento se iniciará siempre a solicitud del interesado, quien deberá presentar un escrito al que se acompañará una propuesta de valoración. La

Administración resolverá también de forma escrita en el plazo que establezca la normativa propia de cada tributo, y en defecto de plazo expreso, será de aplicación el plazo máximo de resolución de seis meses previsto en el artículo 104 de la LGT.

En cuanto a la forma de adoptarse los acuerdos previos de valoración, no dice nada el artículo 91 LGT, dejando dicho extremo a la regulación específica de estos acuerdos en el tributo de que se trate. En este sentido, en el Impuesto sobre Sociedades el artículo 26 del RIS determina que el acuerdo se adoptará en forma de resolución administrativa que ponga fin al procedimiento, resolución que será motivada y que podrá tener alguno de los siguientes contenidos:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario.
- b) Aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

Por tanto, queda patente que no se da el carácter contradictorio del procedimiento, ya que el obligado tributario no puede realizar una contraoferta a la resolución administrativa.

Uno de los aspectos en los que se manifiesta con mayor trascendencia la naturaleza del acuerdo, en cuanto al mutuo sometimiento al procedimiento, es en las facultades de investigación y comprobación de los elementos de hecho y de las circunstancias declaradas por el obligado tributario, pues en otro caso no sería aceptable la investigación a priori de una obligación tributaria cuyo hecho imponible aún no se ha producido, investigación que es, por un lado, consentida por el contribuyente y, por otro, para la Administración tributaria, que no puede llevar sus consecuencias más allá de la negativa del contribuyente a aceptar la propuesta resultante del procedimiento. Esta cuestión está perfectamente aclarada en el artículo 24 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), que prevé expresamente que la documentación que se presente con la propuesta únicamente tendrá efectos en relación a ese procedimiento y será exclusivamente utilizada respecto del mismo, por lo que los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.

De la regulación legal queda claro que la Administración podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario, si bien, como se desprende de la normativa propia de los impuestos señalados, únicamente podrá realizar las actuaciones que estime necesarias si tienen relación con la propuesta formulada⁸⁵. Así pues, como señala RUÍZ, no puede confundirse dicha actuación con la posterior actividad de comprobación e inspección que realizará la Inspección de Tributos, en la que “deberá comprobarse no sólo si los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos, sino también si la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada”⁸⁶. Sin embargo, MORENO critica que dicha comprobación esté prevista como una facultad administrativa, ya que por, su trascendencia y por su carácter vinculante, debería ser una obligación⁸⁷.

Como hemos visto, se establece que la falta de contestación administrativa en el plazo señalado en cada caso implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario, lo cual ha sido una de las innovaciones más importantes que ha aportado la Ley. De este modo, se ha conseguido un mayor nivel de garantía de los derechos de los obligados tributarios gracias al reconocimiento del silencio positivo, de la misma forma que se ha estimulado la correcta actuación de la Administración logrando una mayor eficacia.

Por último, el apartado 6 del artículo 91 LGT impide a los obligados tributarios interponer recurso contra los acuerdos regulados en este precepto, es decir, contra la aprobación o denegación de la propuesta realizada en la solicitud, sin perjuicio de los recursos que procedan contra las liquidaciones practicadas por la Administración en las que se hayan tenido en cuenta las valoraciones adoptadas. Esto quiere decir que tampoco se admite el recurso indirecto por esta vía contra la denegación de la propuesta de acuerdo, a pesar de que no esté suficientemente motivada o que la fundamentación de la misma no sea conforme a los criterios administrativos existentes.

⁸⁵En este sentido, véase, entre otros, el artículo 25 del Reglamento del IS.

⁸⁶RUÍZ GARCÍA, J. R.: Los principios generales de la aplicación de los tributos, (2006) op. cit., pág. 362.

⁸⁷MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: Valoración de bienes, (1998) op. cit., pág. 349.

Sin embargo, aunque nada diga al respecto el artículo 91 de la LGT, si cabrá recurso contra la modificación del acuerdo adoptado con anterioridad, sometiendo así a control dicho cambio para evitar decisiones arbitrarias de la Administración que no se justifiquen por cambios en las circunstancias económicas que justificaron su adopción. En otro caso, la Administración podría cambiar de criterio de manera injustificada, sin posibilidad de recurso, anulando los actos propios dictados con anterioridad, lo que sería causa de indefensión del interesado.

5.2.3.8 *La emisión de certificados tributarios.*

La última actuación expresamente señalada como parte del deber de información es la emisión de certificados tributarios, la cual, a pesar de no constar en los instrumentos previstos en el artículo 85 de la LGT, se encuentra contemplada y desarrollada en la subsección IV de la sección dedicada a la “Información y asistencia a los obligados tributarios” del RGAT, en sus artículos 70 a 76.

No obstante, el artículo 99 de la LGT le hace referencia al desarrollar la regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios, y es que, tras señalar que “*la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos*”, concreta que “*los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas*”. Así pues, la prestación de dicha actuación, además de estar normativamente prevista como parte del deber de información, se encuentra reconocida como un derecho de los obligados tributarios.

El artículo 70 del RGAT señala que tales certificados consisten en un documento expedido por la Administración tributaria que acredita hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario, por lo que, en esencia, actúan como medio de información sobre el estado actual de sus derechos y obligaciones. Así, y aunque el artículo 71 del RGAT también contemple la posibilidad de que su expedición se inicie a instancia de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado de la Administración tributaria, queda claro que sólo formarán parte del deber cuando se dirijan a un obligado tributario, si bien, ello no impide que su solicitud por parte de las diferentes Administraciones pueda constituir una auténtica actuación de asistencia.

La emisión de certificados ha cobrado especial importancia si cabe con el establecimiento de nuevos supuestos de responsabilidad tributaria, como el señalado en el artículo 43.1.f) de la LGT, que determina que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria *“las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”*, estableciéndose que *“la responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación”* y que *“la responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado”*. Se establece en este caso el mandato a la Administración tributaria de emitir el referido certificado o denegarlo, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas y la posibilidad de solicitar el certificado por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado.

La emisión de certificados podrá realizarse en papel o utilizando técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, debiendo tener lugar en el plazo máximo de 20 días a contar desde su solicitud (salvo que en la normativa reguladora de cada certificado fije un período de tiempo diferente, como en el caso anterior, en el que se establece que deberá emitirse en el plazo de tres días). Sin embargo, como puntualiza el artículo 73 del RGAT, su falta de expedición en plazo no determinará en ningún caso que se entiendan emitidos con carácter positivo, de la misma forma que debe puntualizarse que, de conformidad con el artículo 75 del RGAT, su envío tendrá únicamente carácter informativo y nunca podrá ser objeto de recurso. Asimismo, debe destacarse que su vigencia estará limitada, ya sea a cualquier variación de las circunstancias que acredita o al transcurso de 12 meses en el caso

de que sean relativos a obligaciones periódicas o de 3 meses si se refieren a obligaciones no periódicas.

5.2.3.9 Otras actuaciones que sirven al deber de información no contempladas expresamente por la normativa:

Para terminar con las actuaciones que forman parte del deber de información, simplemente mencionaremos otras actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria que, sin estar expresamente previstas en la normativa como parte del deber de información, por sus características y los fundamentos señalados del deber de información, estarían dentro de esas otras actuaciones que le artículo 85.2 de la LGT, prevé cuando las enumera, al decir que son las que son, “entre otras” de una lista no cerrada.

Así, cabe citar, entre otras, las siguientes:

- Las campañas de publicidad.
- Las actuaciones pedagógicas de la Administración en materia tributaria dirigidas a la ciudadanía en general o a colectivos en particular.
- El servicio de comunicación de las novedades publicadas en la Sede Electrónica de la AEAT. a través del correo electrónico.
- El simulador de cálculo de las próximas declaraciones de IRPF.
- El suministro de información por parte del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria.
- El suministro de información arancelaria vinculante.
- La puesta a disposición de información a través de la Sede Electrónica de la AEAT.
- Las actuaciones de información catastral.
- Los informes vinculantes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio sobre el cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos (incentivos fiscales previstos en relación con las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en el IS.).

5.2.4 Actuaciones que conforman el deber de asistencia:

Hasta el desarrollo reglamentario dado por el RGAT no se habían concretado en la normativa anterior instrumentos específicos que conformaran la asistencia a

los obligados tributarios. Así, el RGAT ha dedicado la subsección V de la sección I del Capítulo II de su Título III a las “actuaciones de asistencia tributaria”, después de que se estableciera en la LGT que la Administración tributaria debía prestar “asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias” (artículo 85.2.e) de la LGT).

El artículo 77.1 RGAT ha detallado inéditamente que, “entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración”. Asimismo, el artículo 78.1 RGAT ha añadido que “la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”, de la misma forma que podrá elaborar “otros programas de ayuda y asistencia (...) para facilitarles el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.

Por último, en esta introducción de la materia, tenemos que hacer mención de que el artículo 84.3 del RGAT también incorpora indirectamente las actuaciones automatizadas relativas a la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, a la participación en procedimientos de enajenación forzosa y a la puesta a disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación como parte del deber, aunque lo que convierte a tales labores en instrumentos de asistencia es la posibilidad de que los obligados tributarios se beneficien de las ventajas implícitas en la utilización de la vía electrónica.

5.2.4.1 La elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria.

Como ya se ha señalado, la primera actuación que el artículo 77.1 del RGAT califica como parte del deber de asistencia es la confección de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos, la cual, como establece el segundo apartado, “consistirá en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes”. Sin lugar a dudas, ésta es la actuación más relevante de todas las que ofrece la Administración para dar cumplimiento al mencionado deber, y es que, como ya se ha puesto de manifiesto, la mayor parte de los excesivos costes fiscales indirectos con los que cargan los obligados tributarios derivan principalmente de la obligación de confeccionar declaraciones

y las autoliquidaciones. No obstante, actualmente, dicha labor únicamente se presta en relación con las declaraciones del IRPF.

Partiendo de su definición, puede observarse ya de entrada que dicha actuación queda limitada a la información aportada por los obligados tributarios y no a la que obra en poder de la Administración tributaria, lo cual, aunque podría parecer irrelevante, conlleva importantes consecuencias en los supuestos donde se realice de forma incorrecta. Así, al no quedar constancia de los datos y documentos aportados por el obligado tributario, éste no podrá probar que el error o descuido que pudiera tener lugar es debido a la actividad administrativa, por lo que difícilmente procederá la correspondiente exoneración de responsabilidad por infracción tributaria prevista en el artículo 179.2 de la LGT.

Lo mismo ocurrirá en los casos donde la incorrecta prestación de dicha actuación produzca daños o perjuicios que los obligados tributarios que no tengan el deber de soportar imputables a la actividad administrativa, ya que, a pesar de que en ningún caso su contenido vinculará a la Administración (artículo 77.4 del RGAT), podría derivarse la correspondiente responsabilidad patrimonial administrativa para su indemnización. En este sentido, y aunque, ultimado el modelo se entregue a los obligados tributarios para su firma, revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos aportados (artículo 77.2 del RGAT), nada impide que la Administración deba responder por los daños que les pueda causar, y es que, a pesar de que los ciudadanos siempre sean los únicos y últimos responsables de la declaración presentada (ya que, de no ser así, se atribuirían efectos de verificación de datos o de comprobación limitada a dichas actuaciones)⁸⁸, resulta necesario que, para la propia eficacia de estas prestaciones, los obligados tributarios deban poder confiar en su contenido (especialmente, por lo que respecta a las calificaciones de datos). No obstante, los problemas vendrán cuando dichos daños o perjuicios sean debidos a que la Administración no hubiera integrado en las declaraciones o autoliquidaciones toda la información facilitada por los obligados tributarios, y es que, una vez más, la aportación que hubieran realizado será prácticamente imposible de demostrar.

⁸⁸Así lo entiende expresamente la STS de 4 de marzo de 2009.

Las citadas declaraciones se elaborarán siempre previa solicitud de cita por le obligado tributario para la elaboración de la correspondiente declaración del IRPF, debiendo aportar los interesados a la Agencia el borrador de declaración o los datos fiscales (si dispusiera de ellos), y el resto de la documentación necesaria para efectuar los cálculos correspondientes. Para su confección, la AEAT se servirá de los programas de ayuda creados al respecto (en este caso el PADRE) y, tras la oportuna corroboración por parte de los obligados tributarios, se permitirá su presentación en el mismo momento (siempre que, obviamente, el resultado sea negativo, a devolver o a ingresar si se domicilia el pago).

5.2.4.2 *La confección de un borrador de declaración.*

La segunda de las actuaciones previstas como parte del deber de asistencia por es la confección de borradores de declaración, la cual, como señala el artículo 77.3 del RGAT, consistirá en la incorporación de los datos necesarios para la declaración que obran en poder de la Administración tributaria *“con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria”*. Así, el RGAT es claro a la hora de reafirmar que la Administración nunca será responsable del contenido de dichos borradores, y es que, como concluye el apartado 4 de dicho artículo, *“los datos, importes o calificaciones contenidos (...) no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad”*.

No obstante, como también prevé el mismo artículo 77.3 del RGAT, será la normativa de cada tributo la que fije los casos y los términos en los que los obligados puedan solicitar el borrador de sus declaraciones, lo que ha impedido en gran medida la generalización de dicha posibilidad. En este sentido, la única regulación que la ha previsto y desarrollado ha sido, nuevamente, la del IRPF.

Sin entrar a reproducir las disposiciones que regulan cada procedimiento, es relevante destacar el esfuerzo que se ha realizado para potenciar al máximo la utilización de este servicio, ya que, con el fin de que los obligados tributarios puedan acceder a él de la forma que les resulte más cómoda y adecuada, se ofrecen varios canales. Sin ir más lejos, esta tendencia se observa en las diferentes vías a través de las que se puede solicitar el borrador, pues además de la forma presencial (en cualquier Delegación o Administración de la AEAT), se puede requerir telefónicamente (mediante llamada al Centro de Atención Telefónica o a las

Unidades de Reconocimiento de Voz – Servicio Automático -) o telemáticamente a través del portal virtual de la AEAT (ya sea con o sin certificado electrónico). Además, también se ha previsto su remisión directa (es decir, sin previa solicitud) en dos supuestos concretos: cuando ya se hubiera solicitado en relación con la declaración del IRPF del ejercicio anterior o cuando, de haberlo recibido de oficio, se hubiera confirmado. No obstante, cierto es que, tanto si se solicita como si emite de oficio, su remisión se enviará siempre por correo ordinario, excepto en aquellos casos donde los obligados tributarios que lo hubieran solicitado se hubieran suscrito al servicio de alertas a móviles de la AEAT (donde la puesta a disposición se efectuará comunicándoles su emisión mediante mensajes SMS e indicándoles la referencia que les permita acceder al mismo por Internet).

Una vez recibido el borrador de la declaración, esta se podrá confirmar sin más, o bien podrá modificarse por el propio obligado tributario obteniendo un “borrador modificado” para proceder a su presentación por medios electrónicos, sin necesidad de certificado, o incluso enviando un SMS con el correspondiente código de verificación seguro. La suscripción o confirmación de un borrador de declaración tiene los mismos efectos que la presentación de la declaración del IRPF.

5.2.4.3 *La puesta a disposición de programas informáticos de ayuda.*

De conformidad con el artículo 78.1 del RGAT, “*la Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos*”, así como otros programas de ayuda “*para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales*”. En relación con los primeros, el propio artículo señala que, en el ámbito de las competencias del Estado, deberán ajustarse a lo previsto por el Ministro de Hacienda en la Orden por la que se apruebe el correspondiente modelo, aunque el segundo apartado aborda ambos tipos de programas permitiendo que se utilice la vía telemática para su puesta a disposición (complementándola, eso sí, con su ofrecimiento por otras vías para aquellos que no tuvieran acceso a los nuevos medios).

Así pues, el ofrecimiento de tales programas constituye otra de las actuaciones expresamente señaladas por la normativa como forma de materialización del deber de asistencia, la cual se aborda, una vez más, de forma potestativa y únicamente en relación con el cumplimiento de obligaciones

tributarias. Por ello, es evidente que la principal finalidad de estos programas es la de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes y aportar una mayor seguridad, y es que pretenden paliar la diversidad y complejidad de la normativa tributaria señalando, además, los criterios administrativos para su aplicación, permitiendo el uso correcto de los límites establecidos y reduciendo el riesgo de descuidos o errores aritméticos. De este modo, no sólo disminuyen en gran medida la elevada presión fiscal indirecta, sino que también posibilitan un mejor cumplimiento de las diferentes obligaciones y una mejor gestión administrativa.

Debe señalarse que, igual que en las demás actuaciones asistenciales, los obligados tributarios podrán discrepar de los criterios contenidos en cualquier caso, del mismo modo que podrán exigir la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa siempre que su utilización les haya causado daños o lesiones ilegítimas que no tuvieran el deber de soportar y los puedan demostrar.

Entre los diferentes programas para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos que se ofrecen, destaca, una vez más, el destinado a realizar la declaración del IRPF, y es que, además de ser pionero, el PADRE (Programa de Ayuda para la confección de la Declaración de la Renta) ha sido el más difundido y utilizado. Entre sus características están el permitir la consulta de la normativa reguladora del impuesto y viene acompañado de los criterios administrativos para su aplicación, de la misma forma que adjunta instrucciones específicas para la cumplimentación de la declaración, permite la importación directa y automática a la declaración de los datos fiscales, a los que además califica, es decir, los ubica en la casilla del modelo de declaración correspondiente.

5.2.4.4 Otras actuaciones de asistencia no contempladas expresamente por la normativa.

Para terminar con las actuaciones que forman parte del deber de asistencia, mencionaremos otras actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria que, sin estar expresamente previstas en la normativa como parte del deber de asistencia, por sus características y los fundamentos señalados de este deber, dan cumplimiento al mismo, y son las siguientes:

- La facilitación de modelos y formularios normalizados. (Artículo 88.5 RGAT).

- La solicitud y obtención de etiquetas fiscales identificativas. (Actualmente ya se prescinde de este requisito en la mayoría de los modelos de declaración).

- El envío de datos fiscales que obran en poder de la Administración tributaria. (No obstante, incidir en que este envío no vincula a la Administración tributaria con los datos facilitados al obligado tributario).

- La puesta a disposición de componentes específicos para la firma de facturas electrónicas y su verificación. (Con el fin de facilitar a los contribuyentes el uso del sistema de facturación electrónica).

- La tramitación de quejas a través del Apartado de Correos de la Agencia Tributaria. (Esta función se añade a las de resolver dudas tributarias sobre el funcionamiento del sistema tributario, de recibir y responder cuestiones sobre la aplicación e interpretación de la normativa, de informar sobre el estado de tramitación de expedientes administrativos y de distribuir determinadas publicaciones de la Administración tributaria).

- La no aportación de datos ya obrantes en poder de la Administración tributaria actuante. (En nuestra opinión, este derecho reconocido en el artículo 34.1.h) LGT, antes en el artículo 35.f) de la LRJPAC, y reiterado en el artículo 99.1 LGT dentro de las “especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, puede entenderse que sirve también al deber de asistencia a los obligados tributarios).

- La tramitación electrónica de datos entre la AEAT y las demás Administraciones Públicas con el fin de evitar la aportación de certificados tributarios. (Esta transmisión electrónica de datos sustituirá a la expedición de certificados tributarios. En este sentido, destacar que el artículo 71.3 del RGAT prevé que, cuando sea necesaria la obtención de un certificado tributario de la AEAT para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa, “*la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la Ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario*”, de modo que “*la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario*”. Asimismo, y con el fin de evitar la duplicidad de actuaciones, añade que la AEAT no podrá expedir el mencionado certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que éste ya ha sido

remitido a la correspondiente Administración. Su solicitud deberá estar expresamente prevista en una ley o contar con el previo consentimiento del obligado tributario (art. 71.1.b) RGAT). Finalmente, a pesar de que esta actuación pueda concebirse como una manifestación concreta del derecho de los ciudadanos a no aportar los datos y documentos electrónicos que obran en poder de las Administraciones (artículo 6.2.b) de la LAECSP), en el ámbito tributario este derecho se limita a los datos y documentos que se encuentran en poder de la Administración actuante (artículo 99.2 de la LGT), por lo que procede concebir y tratar a ambas actuaciones como dos prestaciones de asistencia independientes aunque con la misma esencia y finalidad).

- La actuación del Centro de Atención Telefónica (CAT) y el servicio de atención telefónica de Renta.

- Los servicios de las unidades de reconocimiento de voz.

- La actuación asistencial del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria.

- El teléfono de cita previa.

- La comunicación telefónica de los eventuales errores en las declaraciones del IRPF.

- Los trámites tributarios electrónicos. (En concreto, las posibilidades de actuación electrónica que formarían parte del deber de asistencia son las que ofrecen el registro electrónico de documentos y, en especial, la creación del registro electrónico de apoderamiento o representación, la posibilidad de recibir notificaciones electrónicas, la solicitud, obtención y comprobación electrónica de certificados tributarios, la presentación de declaraciones telemáticas, el pago electrónico de deudas tributarias, la solicitud electrónica de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias, la interposición electrónica de recursos, reclamaciones y otras solicitudes de carácter tributario, en concreto la devolución de ingresos indebidos, la rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho y la rectificación de autoliquidaciones, la participación electrónica en procedimientos de enajenación forzosa y la posibilidad de constitución y devolución por la misma vía de los depósitos necesarios para participar en este tipo de procedimientos. Debe puntualizarse que lo que realmente formará parte del deber de asistencia será la posibilidad de actuación electrónica en relación con la tramitación formal de dichas actuaciones, por lo que nada impide

que las notificaciones tributarias por sí mismas o las solicitudes de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas tributarias queden excluidas, como se ha visto, tanto del ámbito del deber de asistencia como del de información).

- La creación del Registro electrónico de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales. (Las formas de acreditarla y la suficiencia de la representación se regulan en el artículo 46.2 de la LGT. Con el fin de facilitar el cumplimiento electrónico de tales previsiones e impulsar la actuación ante la Administración Pública en representación de terceros a través de los nuevos medios, la Resolución de 16 de febrero de 2004 creó el registro electrónico de apoderamientos, el cual consistía en una aplicación informática donde se podían inscribir los poderes otorgados por los obligados tributarios. Esta Resolución fue derogada posteriormente por la Resolución de 18 de enero de 2005, la cual, además de aportar una serie de modificaciones de mejora, creó un nuevo registro para la inscripción de las sucesiones y las representaciones legales de incapacitados. Por su parte, amplió el ámbito del registro de apoderamientos y aumentó los instrumentos que la Agencia ofrecía a los obligados tributarios para acreditar su representación por parte de terceros en las actuaciones electrónicas).

- Las actuaciones e iniciativas para fomentar la inclusión digital. (Un conjunto de iniciativas y servicios que la Administración tributaria ha puesto en marcha que persiguen la generalización de la utilización de la vía electrónica para maximizar las ventajas que ofrece en relación con el cumplimiento de deberes y el ejercicio de derechos tributarios, como son los puntos de acceso público a Internet, la búsqueda de una Administración multicanal, la apertura de la expedición de los certificados de usuario y el posterior reconocimiento e impulso del DNI electrónico, la simplificación de la vía electrónica, y la permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y, especialmente, de la colaboración social.

- La actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente. (Este órgano integrado en la Secretaría de Estado de Hacienda, pero ajeno a la AEAT, tiene como principal finalidad la garantía de la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y la tramitación de las quejas recibidas por la aplicación que realizan los órganos del Estado del sistema tributario, así como la elaboración de las propuestas y sugerencias oportunas para mejorar los procesos que sustentan la prestación de servicios de la Administración tributaria Estatal. No obstante, la inclusión de su actuación como parte del deber de asistencia, que también realizaba la propia

Exposición de Motivos del RD 2458/1996, por el que se crea este órgano, no se encuentra motivada por esta función de especial protección o garantía de los derechos de los ciudadanos, sino que se justifica por sus labores de simplificación, orientación y facilitación de la actuación de los obligados tributarios a la hora de ejercer su derecho a la presentación de quejas y sugerencias reconocido en el artículo 34.1.p) de la LGT).

5.3 EL DERECHO A USAR LAS LENGUAS OFICIALES EN EL TERRITORIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA.

El artículo 3.1 de la CE señala que la lengua castellana es la oficial del Estado y proclama el derecho y el deber de conocerlo que incumbe a todos los españoles. Por su parte, el artículo 3.2 CE se refiere a la oficialidad para las demás lenguas españolas en sus respectivas Comunidades autónomas, de conformidad con sus Estatutos de autonomía. Por tanto, este derecho ha sido objeto de desarrollo en los respectivos Estatutos de Autonomía de aquellas Comunidades autónomas con lengua propia, encontrándonos, por tanto, ante un derecho de origen plenamente constitucional. En este sentido, la Constitución comporta un principio fundamental de igualdad de las dos lenguas oficiales, el castellano y la lengua cooficial de la respectiva comunidad autónoma, de lo cual se derivan unos límites a los efectos jurídicos del principio de lengua propia que se opondrían a una prescripción estatutaria de su uso “preferente” en las Administraciones públicas y los medios de comunicación públicos en la respectiva comunidad autónoma con lengua cooficial.

El derecho de los ciudadanos a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su respectiva Comunidad Autónoma, en sus relaciones con las distintas Administraciones Públicas, se reconoce con carácter general en el apartado d) del artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJPAC. Este derecho se ejercerá de conformidad con lo establecido en esta Ley y en el resto del ordenamiento jurídico.

No obstante, esta legislación determina que el castellano es el lenguaje común a todo el Estado, y por tanto es el idioma utilizado para tramitar los procedimientos de la Administración General del Estado, mientras que la lengua cooficial sólo lo

es en la comunidad autónoma donde esté reconocida como tal. Es decir, que los interesados que se dirijan a los órganos de la Administración General del Estado con sede en el territorio de una Comunidad Autónoma bilingüe, podrán utilizar también la lengua que sea cooficial en ella. Por tanto, el único caso en el que los interesados pueden utilizar la lengua cooficial de una comunidad autónoma al dirigirse a los órganos de la Administración del Estado es cuando dicho órgano tenga su sede en esa comunidad autónoma.

Así, el artículo 36 de la LRJPAC desarrolla este derecho del siguiente modo:

1º. La lengua de los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado será el castellano.

2º. No obstante lo anterior, los interesados que se dirijan a los órganos de la Administración General del Estado que tengan sede en el territorio de una Comunidad Autónoma podrán utilizar también la lengua que sea cooficial en ella, en cuyo caso, el procedimiento se tramitará en la lengua elegida por el interesado.

3º. Si concurrieran varios interesados en el procedimiento, y existiera discrepancia entre ellos en cuanto a la lengua a utilizar, el procedimiento se tramitará en castellano por aplicación de lo establecido en el artículo 3 de la CE que reconoce el derecho de todos los españoles a usar el castellano por ser la lengua oficial del Estado, si bien los documentos o testimonios que requieran los interesados se expedirán en la lengua elegida por los mismos.

4º. En los procedimientos tramitados por las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, el uso de la lengua se ajustará a lo previsto en la legislación autonómica correspondiente. Por tanto, en este ámbito autonómico o local predominará lo establecido en la legislación de la respectiva Comunidad Autónoma.

5º. La Administración pública instructora deberá traducir al castellano los documentos, expedientes o partes de los mismos que deban surtir efecto fuera del territorio de la Comunidad Autónoma. También deberán traducirse al castellano los documentos que la Administración dirija al interesado, si este lo solicita expresamente. En ambos casos la traducción será a costa de la Administración instructora.

6º. Si los documentos deben surtir efectos en el territorio de una Comunidad Autónoma donde sea cooficial esa misma lengua distinta del castellano, no será precisa su traducción.

La actual LGT ha venido a trasladar este derecho al ámbito de las relaciones de los ciudadanos con la Administración tributaria, aunque este derecho ya era de aplicación a estas relaciones con anterioridad, desde que fuera reconocido con carácter general en el ámbito de los procedimientos administrativos, y a pesar de que la LDGC, sorprendentemente, no realizara mención alguna al respecto. En concreto, el artículo 34.1.d) de la LGT reconoce este derecho de los obligados tributarios al establecer el *“derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico”*, sin que se desarrolle este precepto en otra norma tributaria, por lo que el contenido de este derecho será el establecido en las normas respectivas del ámbito administrativo.

Como se ha dicho, en las relaciones de los ciudadanos con las Administraciones autonómicas o locales, en aquellos territorios en los que el castellano coexista con otra lengua oficial en dicho territorio, será la legislación autonómica contenida normalmente en el propio Estatuto de Autonomía y en normas de desarrollo, la que determine el derecho que comentamos, con las limitaciones establecidas en el artículo 3 de la CE. Esta legislación autonómica se suele denominar como de normalización lingüística o cooficialidad lingüística, y podemos citar las siguientes:

- En el País Vasco, la Ley 10/1982, de 24 de Noviembre, del Parlamento Vasco básica de normalización del uso del Euskera.
- En Cataluña, la Ley 1/1998, del Parlamento de Cataluña, de 7 de Enero, de Política Lingüística.
- En Galicia, la Ley 3/1983 del Parlamento de Galicia, de 15 de Junio, de Normalización Lingüística, y la Ley 5/1988, del Parlamento de Galicia, de 21 de Junio, por la que se regula el uso del gallego por las Entidades Locales de Galicia.
- En la Comunidad Valenciana, la Ley 4/1983, de las Cortes Valencianas, de 23 de Noviembre, de uso y enseñanza del valenciano.
- En Navarra, la Ley Foral 18/1986, de 15 de diciembre, de regulación del uso del Euskera y el Decreto Foral de 4 de Julio de 1994, por el que se regula el uso del euskera en las Administraciones Públicas de Navarra.

▪ En Baleares, la Ley 3/1986, del Parlamento de las Islas Baleares de 29 de abril, de normalización lingüística y el Decreto del Gobierno de las Islas Baleares de 29 de Noviembre de 1990, por el que se regula el uso de las lenguas oficiales en la Administración Pública balear.

El uso de las lenguas cooficiales ha sido el origen de numerosa doctrina jurisprudencial siendo el Tribunal Constitucional el encargado de interpretar y delimitar este derecho, dado el origen constitucional del mismo. Así, el alto tribunal en sentencia STC 82/1986 de 26 de Junio, se pronunció diciendo que: “En los territorios dotados de un estatuto de cooficialidad lingüística, el uso por los particulares de cualquier lengua oficial tiene efectivamente plena validez jurídica en las relaciones que mantengan con cualquier poder público radicado en dicho territorio, siendo el derecho de las personas al uso de una lengua oficial un derecho fundado en la Constitución y el respectivo Estatuto de Autonomía”. El Tribunal Constitucional dictaminó en 1986, y después en 2003, que un ciudadano “no tiene derecho a exigir que la Administración externa a la comunidad autónoma se comunique con él en la lengua cooficial, ni a utilizar la lengua cooficial en sus relaciones con la Administración externa a la comunidad autónoma”. Al respecto se pronunciaba en esta última sentencia diciendo que “La cooficialidad lingüística conlleva el derecho de los ciudadanos a usar cualquiera de las lenguas cooficiales ante cualquier Administración radicada en la comunidad autónoma con lengua cooficial (la propia Administración autonómica, las locales o los servicios periféricos de la estatal), sin que indudablemente exista este derecho cuando los ciudadanos se relacionen con los órganos de la Administración Central del Estado ni con los servicios centrales de los organismos autónomos dependientes de esta Administración”.

En relación a la cooficialidad de ambas lenguas y su uso en el ámbito administrativo, catalán y castellano en el caso de la Sentencia del Tribunal Constitucional STC 31/2010, de 28 de junio, se pronuncia el alto tribunal en esta sentencia determinando que las Administraciones públicas catalanas y el poder público estatal en Cataluña “no pueden tener preferencia por ninguna de las dos lenguas oficiales” (FJ 14, letra a)). El alto tribunal dice que “sólo los particulares, en tanto que titulares del derecho de opción lingüística garantizado por el propio art. 33.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, pueden preferir una u otra de ambas lenguas en sus relaciones con el poder público radicado en Cataluña” (FJ 23), e

interpreta el citado art. 50.5 del citado estatuto en los siguientes términos: “El precepto, sin embargo, es conforme con la Constitución ya que puede interpretarse en el sentido de que las entidades públicas, instituciones y empresas a que el precepto se refiere, pueden utilizar la lengua catalana con normalidad, sin perjuicio de poder utilizar también con normalidad el castellano, en sus relaciones internas, en las relaciones entre ellas y en sus comunicaciones con los particulares, siempre que se arbitren los mecanismos pertinentes para que el derecho de los ciudadanos a recibir tales comunicaciones en castellano pueda hacerse efectivo sin formalidades ni condiciones que redunden para ellos en una carga u obligación que les constituya en la posición de sujeto activo en sus relaciones con la Administración pública.” (FJ 23).

5.4 LOS DERECHOS RECONOCIDOS A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LAS OBLIGACIONES PROCEDIMENTALES DE LA ADMINISTRACIÓN.

La actual LGT trasladó al artículo 34 en su apartado 1º, los derechos enunciados en el artículo 3 de la derogada LDGC, que como ya hemos apuntado anteriormente, supuso en su momento una aproximación del procedimiento tributario al procedimiento administrativo común, y por tanto, un acercamiento de la Ley tributaria a los derechos y obligaciones regulados en la LRJPAC, eso sí, manteniendo sus especialidades propias. Por tanto, en una primera aproximación, vamos a distinguir, dentro de este catálogo de derechos, y las correlativas obligaciones de la Administración tributaria, los que se derivan de la incorporación a esta materia de los derechos reconocidos en el campo del Derecho Administrativo, de otras obligaciones que se derivan de derechos estrictamente tributarios.

5.4.1 Los derechos que nacen de la adaptación al ordenamiento tributario de los derechos administrativos.

Se trata, como decimos, de derechos procedimentales, y las correlativas obligaciones de la Administración tributaria, que se han incorporado a la actual LGT como garantías para el obligado tributario en los procedimientos de aplicación de los tributos, que ya estaban reconocidos a todos los administrados en la LRJPAC, y por ello, en cuanto ley básica que es, ya se venían aplicando en estos

procedimientos aunque no estuvieran expresamente reconocidos en el ámbito tributario.

Esos derechos de los ciudadanos en el procedimiento administrativo que se incorporan en la Ley General Tributaria, son los siguientes:

- El derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- El derecho a conocer la identidad de las autoridades y el 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.
- El derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas, la copia sellada y devolución de originales.
- El derecho a no aportar los documentos ya aportados en poder de la Administración.
- El derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- El derecho al trámite de audiencia y alegaciones.
- El derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- El derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo.

Doctrinalmente, a estos derechos se les ha reconocido como parte de lo que podría denominarse el “derecho de defensa” de los obligados tributarios, dado a que se trata de mecanismos establecidos para que el obligado tributario haciendo uso de ellos pueda oponerse a la situación de prerrogativa o preeminencia de que goza la Administración en el seno de la relación jurídico-tributaria. Este derecho de defensa de todo obligado tributario deriva directamente del texto constitucional, está reconocido a todas las personas en el artículo 24 de la CE, y es el fundamento de una serie de derechos, que a su vez son el reflejo de distintos principios inspiradores de los procedimientos administrativos, en general, y tributarios, en particular.

A continuación procedemos al comentario pormenorizado de cada uno de los derechos mencionados:

5.4.1.1 *El derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*

En la evolución histórica de las relaciones entre la Administración y los administrados se parte, a este respecto, de la existencia de un principio de confidencialidad de los documentos administrativos que se justificó en base a toda una serie de argumentos, que se ha ido mitigando ante la nueva concepción de una Administración pública transparente acorde con el marco actual en el que se desarrollan estas relaciones. El derecho del administrado a conocer el expediente del que es parte se reconoció como consecuencia del derecho de defensa del administrado y no en aras de la transparencia de la gestión administrativa en sí misma. No obstante, otros autores defienden que es una manifestación del derecho a la información que los obligados tributarios tienen frente a la Administración⁸⁹.

El derecho de los obligados tributarios a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean parte fue reconocido ya en el artículo 14 de la derogada LDGC, siendo asumido por la actual LGT que lo reconoce en el artículo 34.1. letra e), y tiene su precedente en el artículo 35 de la LRJPAC, en su apartado a), donde se reconoce que los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados⁹⁰.

⁸⁹ PALAO TABOADA, C.: Derechos a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, a obtener copia y a conocer la identidad de las autoridades y personal responsable de las actuaciones. En SERRANO ANTÓN, F. (Dir.). : El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas. (2007). Pág. 929.

⁹⁰Por interesado a efectos administrativos, la LRJPAC entiende en su artículo 31 lo siguiente:

“1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.

b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

La ley tributaria utiliza una expresión, la parte en el procedimiento, que es más restringida que el concepto de interesados que son titulares de este derecho de acceso al expediente que les reconoce la LRJPAC. Según esto, solo aquellos obligados tributarios que sean parte en el concreto procedimiento de aplicación de los tributos tienen derecho a conocer su estado de tramitación, es decir, los documentos que integran el expediente administrativo, y las actuaciones que faltan en dicho expediente hasta la conclusión de la resolución. Sin embargo, el concepto de parte no está presente en la LGT, por lo que tenemos que acudir a la definición de parte en el derecho procesal. La parte, en sentido ius material, se identifica por la titularidad de una relación jurídica, o su vínculo con ella, y en sentido procesal, es la persona que comparece en juicio en una situación actora o demandada. En este sentido, la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil, en el artículo 10 determina que *“Serán considerados partes legítimas quienes comparezcan y actúen en juicio como titulares de la relación jurídica u objeto litigioso”*. Así, puede definirse parte en un procedimiento de aplicación de los tributos, como el obligado tributario que comparezca y actúe en el mismo como titular de la relación jurídica u objeto del procedimiento. Por tanto, la ley tributaria se refiere exclusivamente al primero de los supuestos contemplados en el artículo 31 LRJPAC, en su letra a) que se refiere como interesados a quienes promuevan el procedimiento y sean, a su vez, titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos, por lo que parece que en el ámbito tributario no tendrían acceso al expediente a efectos de conocer su estado de tramitación los demás supuestos de interesados a que se refiere las letras b) y c) de este artículo 31 de la LRJPAC, es decir, los que sin haber iniciado el

c) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.”

procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte, y aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

Como ha reconocido el Tribunal Constitucional⁹¹, el interés legítimo lo constituye cualquier beneficio, ventaja o utilidad jurídica que el administrado puede obtener de la tramitación de un procedimiento administrativo. Sin embargo, tal y como ha quedado reflejado en el art. 34.1.e) de la LGT, para poseer la cualidad de interesado en lo que se refiere a este derecho de acceso al expediente en curso en el ámbito tributario es necesario haberlo iniciado o comparecer en el concreto procedimiento, lo que nos lleva al término de parte contemplado en el artículo que comentamos.

Por tanto, la ley tributaria impide el acceso al expediente en curso a efectos de conocer su estado de tramitación a quienes teniendo un interés legítimo no hubieran iniciado el procedimiento, en contra de lo previsto para el procedimiento común, quienes en ese supuesto sí podrían en todo momento conocer el estado de tramitación de un expediente cuya resolución puede afectar a sus derechos. En opinión de PALAO TABOADA⁹², a la que nos adherimos, no existe una discrepancia tan grande entre los conceptos de interesado en el procedimiento y de parte en él como parecen pensar los críticos de la norma comentada, puesto que es parte en el procedimiento todo interesado, en el sentido del artículo 31 LRJPAC, que haya comparecido en él haciendo valer esta condición, momento a partir del cual las actuaciones se entenderán también con el compareciente.

El artículo 93.1 del RGAT ha venido a reafirmar el concepto de parte contenido en la LGT a efectos del ejercicio de este derecho, por tanto, a confirmar el concepto restrictivo a efectos del ejercicio de este derecho de acceso al expediente en los procedimientos de aplicación de los tributos, diciendo que “Los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento”. Por tanto, no podrán ejercitar este derecho otros interesados

⁹¹TC 195/1992, TC 97/1991, TC 257/1988.

⁹²PALAO TABOADA, C. (2007) Op. Cit. Pág. 935.

distintos a los que se refiere el artículo, aunque puedan resultar afectados por la decisión que se adopte en el procedimiento. Este derecho podrá ejercitarse, en cualquier momento, al igual que sucede en el artículo 35 de la LRJPAC.

En cuanto a la forma de ejercitar este derecho hay que decir que en el Derecho Administrativo común no existen normas acerca del modo como debe producirse el ejercicio de este derecho. Tan solo el artículo 3.3 del Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, dispone que la información particular, en la que se incluye la relativa al estado de la tramitación de los procedimientos, será aportada por las unidades de gestión, es decir, por los órganos que tramitan el procedimiento y no por los especiales de información. La norma añade que no obstante, para asegurar una respuesta ágil y puntual a los interesados, estas unidades de gestión podrán estar dotadas de las oportunas conexiones con las unidades y oficinas de información administrativa, que colaborarán con aquéllas cuando así se establezca.

El apartado 1º del artículo 6 de la Ley 11/2007, LAECSP, señala que los ciudadanos podrán relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas para ejercer los derechos previstos en el artículo 35 de la LRJPAC, obtener informaciones, realizar consultas, etc., y en lo que se refiere al derecho que nos ocupa, el apartado 2º de este mismo artículo en su letra d) reconoce a los ciudadanos el derecho a conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean interesados, salvo en los supuestos en que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquellos. Más adelante, en el Título Tercero de esta misma ley, se establece la obligación para las Administraciones Públicas de poner a disposición de los usuarios información por medios electrónicos sobre el estado de tramitación de los procedimientos, tanto para los gestionados en su totalidad por medios electrónicos como para el resto de procedimientos, en concreto, el artículo 37 de la LAECSP dispone en su apartado 1º que en los procedimientos administrativos gestionados en su totalidad electrónicamente, el órgano que tramita el procedimiento pondrá a disposición del interesado un servicio electrónico de acceso restringido donde éste pueda consultar, previa identificación, al menos la información sobre el estado de tramitación del procedimiento, salvo que la normativa aplicable establezca restricciones a dicha información, y aclara que, la información sobre el estado de tramitación del procedimiento comprenderá la relación de los actos de trámite

realizados, con indicación de su contenido, así como la fecha en la que fueron dictados. En su apartado 2º se refiere al resto de procedimientos, los que no se gestionen electrónicamente, en los que se establece la obligación de habilitar igualmente servicios electrónicos de información del estado de tramitación que comprendan, al menos, la fase en la que se encuentra el procedimiento y el órgano o unidad responsable. A este derecho nos referiremos de nuevo en el epígrafe correspondiente cuando analicemos el derecho de los ciudadanos a relacionarse por medios electrónicos con la Administración tributaria.

En el ámbito tributario podemos acudir a la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, citada, que aunque tiene por objeto el procedimiento de aplicación de la norma precedente y derogada como es la LDGC, no parece existir inconveniente en mantener su utilización, en tanto no se oponga a lo previsto en la actual LGT o en su reglamento de desarrollo RGAT, según la cual la información podrá recabarse verbalmente o por escrito, previa la necesaria identificación y, en su caso, acreditación de la representación. La contestación se hará por el mismo medio de la solicitud. En ella la Administración contestará al contribuyente la situación actual o la fase procedimental en que se encuentra el procedimiento. Cuando se encuentre en una fase cuya tramitación corresponda a un órgano distinto del consultado, se facilitará dicha información, así como la fecha en que se ultimaron las actuaciones de su competencia.

El desarrollo actual de este derecho en materia de los procedimientos tributarios, está contenido en el artículo 93 del RGAT y en cuanto al ejercicio de este derecho se establece únicamente que esta información se podrá solicitar en cualquier momento y que debe quedar constancia de la identificación del solicitante, mediante el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal, así como la firma del obligado tributario o la acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio. Pese a que podría parecer que el modo de ejercitar este derecho fuera exclusivamente el medio escrito, no obstante, siguiendo las directrices contenidas en la citada Instrucción 9/1998, el párrafo segundo del apartado 2º de este artículo dispone que la información se facilitará preferentemente por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó. Resultando de aplicación a la Administración tributaria lo establecido en la Ley 11/2007, LAECSP,

se han establecido por la AEAT los mecanismos necesarios para que se pueda tener acceso a la información sobre el estado de tramitación de los distintos procedimientos en que sea parte el contribuyente por medios electrónicos, mediante acceso a los trámites de dichos expedientes a través de la Sede Electrónica de la AEAT, que es parte de un derecho específico a relacionarse por medios electrónicos con la Administración Tributaria a que nos referiremos más ampliamente en el apartado correspondiente.

También en relación con esta obligación de la Administración Tributaria, el artículo 102.6 del RGAT, con ocasión del desarrollo de la obligación de resolver prevista en el artículo 103 LGT, determina que *“el obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.”* Esta consulta tendrá naturaleza meramente informativa, ya que no afecta a la situación jurídica del contribuyente, por lo que no puede ser objeto de recurso. No obstante, como señala PALAO⁹³, a pesar de esa naturaleza no cabe excluir la posibilidad de que la Administración incurra en responsabilidad en el caso de que una información errónea cause un perjuicio al ciudadano.

5.4.1.2 El derecho a conocer la identidad de las autoridades y el 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.

En lo que se refiere a las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos, el artículo 34.1 de la LGT, en su letra f), incorpora al ámbito tributario este derecho que tuvo su antecedente inmediato en el artículo 15 de la derogada LDGC, reconociendo a los obligados tributarios el *“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.”* Es de destacar, que en la nueva regulación la LGT reconoce este derecho tanto en las actuaciones como en los procedimientos tributarios, y que para poder ejercer este derecho se requiere tener la condición de

⁹³PALAO TOBOADA, C. (2007) Op. Cit. Pág. 939.

interesado en la actuación o procedimiento de que se trate, no siendo necesario tener la condición de parte, si bien, resulta evidente que serán actuaciones o procedimientos en los que la Administración interactúa con el ciudadano que es titular del interés legítimo. Se trata de la traslación al ámbito tributario de un derecho introducido por la Ley 30/1992, LRJPAC, que lo regula en el artículo 35 en su letra b) en términos similares, reconociendo este derecho a los ciudadanos en sus relaciones con las distintas Administraciones Públicas.

Como ha señalado la doctrina⁹⁴, establecido el derecho de los ciudadanos a identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos, y por tanto, el correlativo deber del servidor público, la dificultad estriba en concretar el verdadero responsable de la tramitación. Así pues, salvo en procedimientos específicos en los que la notificación del responsable de la tramitación es obligada (por ejemplo, en los procedimientos sancionadores), lo cierto es que en la mayoría de ocasiones el ciudadano desconoce, como ignora probablemente la organización administrativa y la distribución de competencias, quién es el responsable de la tramitación del procedimiento. Dificultad aún más compleja cuando estamos ante la actividad de un órgano colegiado, lo cual nos hace recordar el valor de la regla contenida en el artículo 33 de la Ley de Procedimiento de 1958 (hoy todavía vigente con rango reglamentario) en lo tocante al deber de informar a los ciudadanos acerca de los fines, competencia y funcionamiento de sus distintos órganos y servicios mediante oficinas de información, publicaciones ilustrativas sobre tramitación de expedientes, diagramas de procedimiento, organigramas, indicación sobre localización de dependencias y horarios de trabajo y cualquier otro medio adecuado.

El derecho que aquí nos ocupa no sólo es una manifestación del principio de transparencia de las Administraciones Públicas, en aras de mejorar la receptividad y proximidad al ciudadano, sino que además sólo a través del conocimiento de la

⁹⁴ BEATO ESPEJO, M.: "Tratamiento jurídico de los derechos reconocidos a los ciudadanos en el artículo 35 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común por la Comunidad Autónoma de Extremadura". Anuario de la Facultad de Derecho. nº 11, 1993. Pág. 30.

identidad del servidor público tendrán virtualidad otros derechos como el de recusación o la exigencia de responsabilidad⁹⁵. Este planteamiento, en un procedimiento como el tributario puede tener aún más sentido que en el procedimiento administrativo común, dado que en las actuaciones de inspección y comprobación pueden existir causas de recusación igual que en los procedimientos sancionadores, a diferencia de los procedimientos administrativos que no supongan limitación de derechos, en los que no existirán estas causas.

Dicho lo anterior, el debate no se cierra aún ya que la identificación de autoridades y personal bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos encierra todavía alguna dificultad. Pese a que el objeto de estudio fundamental es la obligación del servidor público, conviene tener presente que este deber debe conjugarse con el derecho de los empleados públicos a mantener su intimidad, imagen y seguridad. Es decir, existe la obligación de identificarse y es incuestionable, por las razones apuntadas, que los ciudadanos deben conocer directamente la identidad de los empleados públicos que les presten el servicio en cada caso, pero salvo que resulte imprescindible, ésta no tendría por qué ser una identificación nominal a través del nombre y de los apellidos puesto que, como ha señalado la jurisprudencia, la identificación a través de un número de carnet profesional es suficiente a los efectos de cumplir la previsión establecida en el artículo 35.b) de la LRJPAC, ya que no se puede interpretar que la revelación del

⁹⁵El desarrollo del artículo 35.b) de la LRJPAC ha sido concretado en el ámbito de la Administración General del Estado por la Resolución de 3 de febrero de 1993 de la Secretaría de Estado de Administración Pública por la que se define el sistema de identificación común del personal al servicio de la Administración General del Estado. En esta norma, pese a su extenso preámbulo y una serie de criterios generales, sólo establece unas reglas claras y uniformes en relación a la identificación telefónica, distinguiendo cuándo el empleado público telefonea y cuándo recibe la comunicación exterior. En el primer caso, la identificación se realizará en el momento de iniciar la conversación, indicando de forma sucinta y claramente comprensible la denominación de la unidad, el nombre y apellidos, y el objeto de la llamada. En el segundo caso, la identificación se realizará tras descolgar el teléfono, indicando de forma sucinta y claramente comprensible la denominación de la unidad, y sólo se complementará con la identidad del empleado público si el ciudadano se interesa o si se prevé continuidad de la relación.

servidor público deba hacerse mediante su nombre y apellidos, siendo suficiente su número de identificación profesional⁹⁶.

En este sentido, se da la circunstancia además de que en ocasiones, la identificación nominal, personal, nada aporta al fin del derecho que nos ocupa y, dependiendo de la función que se desarrolle, puede comprometer el derecho a la intimidad o la propia seguridad personal del empleado público. Esta es una cuestión que se tiene perfectamente asumida en el ámbito de las fuerzas y cuerpos de seguridad quienes son identificados a través de métodos abstractos, pero que en otros ámbitos de la Administración en los que se ejercen potestades muy sensibles para el ciudadano por su impacto y consecuencias negativas, como pueda ser el ámbito de actividad de los empleados de la Administración tributaria en la exacción de los tributos, no se plantea más identificación que la personal.

Una forma de producirse esa identificación, cuando se trata de acuerdos o resoluciones administrativas en forma escrita, que es la manera más normal de expresión de la voluntad administrativa, es por medio de la firma del titular del órgano competente para su adopción que debe constar en todos los documentos administrativos, bajo pena de nulidad del acto administrativo que se contempla en el documento. No obstante, si constara de firma pero no constara en el documento la identificación del firmante esto sería un defecto no invalidante, sino subsanable, ya que no produce indefensión. Por nuestra parte, creemos incuestionable que la identificación de los firmantes del acto es una manifestación del derecho a conocer esa identidad, sólo que éste en lugar de realizarse a petición de los interesados, se realiza de oficio por la Administración autora del acto.

A estos efectos, el Real Decreto 1465/1999, de 17 de Septiembre, por el que se establecen criterios de imagen institucional y se regula la producción documental y el material impreso de la Administración General del Estado, en su artículo 4.2 determina que en los documentos que, hayan de estar normalizados deberá constar:

a) La denominación completa del cargo o puesto de trabajo del titular del órgano administrativo competente para la emisión del documento; así como el nombre y apellidos de la persona que formaliza el documento.

⁹⁶Sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de noviembre de 2008. FJ 3º.

b) En los casos en que, en aplicación de los artículos 13 y 16 de la Ley 30/1992, LRJPAC, lo haga por delegación de competencias o delegación de firma se hará constar tal circunstancia, expresando la disposición de delegación y la denominación del cargo o puesto de trabajo de quien lo formaliza.

c) El lugar y fecha en que se formalizó el documento.

d) La identificación del destinatario del documento, expresándose nombre y apellidos, si se trata de una persona física, la denominación social en los casos de personas jurídicas privadas o la denominación completa del órgano o entidad a la que se dirige.

Por último decir, que como pone de manifiesto el profesor BAÑO LEÓN⁹⁷, “la averiguación del responsable del procedimiento puede tener sentido en aquellos procedimientos cuya decisión está en exclusivas manos de los funcionarios públicos, como un medio de controlar la eficacia del trabajo administrativo. Pero en todos los supuestos en los que la decisión última quede en manos de la discrecionalidad de un órgano de extracción política, difícilmente tendrá alguna eficacia la identificación del responsable del procedimiento.”

5.4.1.3 El derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas, la copia sellada y devolución de originales.

En la letra c) del artículo 35 de la LRJPAC se reconoce a los ciudadanos en sus relaciones con las distintas Administraciones Públicas, con carácter general, el derecho: “A obtener copia sellada de los documentos que presenten, aportándola junto con los originales, así como a la devolución de éstos, salvo cuando los originales deban obrar en el procedimiento.”

La LGT traslada estos derechos procedimentales del artículo 35 LRJPAC citado al ámbito tributario, y los reconoce en la letra g) del artículo 34.1, reconociendo además a los obligados tributarios en este mismo artículo el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por ellos presentadas, derecho

⁹⁷BAÑO LEÓN, J. M. Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración, en: LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). La nueva Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común. Madrid. Tecnos. 1993, Pág. 88.

que también se reconoce en la LRJPAC, pero como facultad asociada al derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, en el artículo 37.8 de la LRJPAC.

En resumen, los derechos reconocidos a los obligados tributarios en la letra g) del artículo 34.1 serán los siguientes:

- Derecho a obtener certificación y copia, ya sea de declaraciones tributarias presentadas por el propio obligado tributario o de extremos concretos contenidos en ellas.

- Derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración Tributaria, con constancia de la fecha de presentación, siempre que se aporten junto a los originales para su cotejo.

- Derecho a la devolución de los documentos originales cuando no deban obrar en el expediente.

Estos derechos tienen la finalidad última de proporcionar al obligado tributario los medios para demostrar que ha cumplido con sus obligaciones tributarias, y así lo decía expresamente el artículo 16 de la derogada LDGC, que los reconocía *“a efectos de la acreditación de la presentación de documentos ante la Administración Tributaria, así como de la fecha de dicha presentación”*.

Por otra parte, estas certificaciones no solo acreditan el cumplimiento de las obligaciones fiscales frente a la propia Administración tributaria, sino que su presentación se exige al ciudadano en la tramitación de muchos procedimientos ante las distintas Administraciones Públicas.

La emisión de certificados tributarios ha sido objeto de regulación en los artículos 70 a 76 del RGAT, que no solamente se refieren a la certificación de las declaraciones presentadas por el propio obligado tributario, sino que se trata de un concepto mucho más amplio, ya que, como señala el artículo 70 del RGAT, se entenderá por certificado tributario el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario, pudiendo acreditar estos certificados, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellos, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.

Resulta novedosa la regulación del artículo 71 del RGAT en cuanto a los sujetos legitimados para la solicitud del certificado tributario, pues además del obligado tributario al que el certificado se refiere, también se podrá expedir un certificado a petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario. También es novedoso en este mismo artículo la determinación del procedimiento en el caso de que en la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa sea necesario la obtención de un certificado tributario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ya que en este caso dispone que la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario, y dice además que en estos casos la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario, y que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente. A tales efectos dichos certificados serán solicitados y expedidos preferentemente por medios electrónicos o telemáticos, con la consiguiente disminución de costes administrativos y la mejora que comporta para el ciudadano que se verá así exonerado de la carga de tener que solicitar y obtener por sus propios medios dichos certificados como hasta ahora era habitual. En el artículo 74 del RGAT se regulan de manera específica los requisitos para la expedición de un certificado de especial trascendencia como es el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias. No obstante, la emisión de estos certificados se incardina dentro de las actuaciones que forman parte del deber de información y, por ello son tratadas con mayor detenimiento en dicho apartado del presente trabajo.

En cuanto a la obtención de copia sellada de los documentos presentados, y devolución de los originales previo cotejo de los mismos, la única obligación para el ciudadano será presentar él mismo la copia. La compulsa permite, a su vez, aplicar el otro de los derechos, que supone por un lado, presentar documentos compulsados en lugar de los originales y, por otro, pedir el desglose de los documentos originales, dejando en su lugar los compulsados, siempre y cuando éstos no deban obrar en el expediente.

La necesidad de que un documento original deba obrar en el expediente debe contemplarse tan sólo para los casos en que la misma realidad física del documento contenga datos probatorios insustituibles. No obstante, para el caso de que las circunstancias hagan necesaria la aportación de documentos originales al expediente, entendemos que debe ser de aplicación, por su carácter supletorio, los artículos 7 y 8 del Real Decreto 772/1999, de 7 de Mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro que desarrolla, entre otros, el artículo 35 c) de la LRJPAC.⁹⁸

⁹⁸Artículo 7. Aportación de documentos originales al procedimiento. 1. Cuando las normas reguladoras del correspondiente procedimiento o actuación administrativa requieran la aportación de documentos originales por los ciudadanos, éstos tendrán derecho a la expedición por las oficinas de registro de una copia sellada del documento original en el momento de su presentación. Las oficinas de registro no estarán obligadas a expedir copias selladas de documentos originales que no acompañen a las solicitudes, escritos o comunicaciones presentadas por el ciudadano.

2. Para el ejercicio de este derecho el ciudadano aportará, junto con el documento original, una copia del mismo, La oficina de registro cotejará la copia, y el documento original, comprobando la identidad de sus contenidos, unirá el documento original a la solicitud, escrito o comunicación al que se acompañe para su remisión al órgano destinatario y entregará la copia al ciudadano, una vez diligenciada con un sello en el que consten los siguientes datos:

a) Fecha de entrega del documento original y lugar de presentación.

b) Órgano destinatario del documento original y extracto del objeto del procedimiento o actuación para cuya tramitación se aporta.

La oficina de registro llevará un registro expresivo de las copias selladas que expida, en el que anotará los datos señalados en el párrafo anterior.

3. La copia sellada acreditará que el documento original se encuentra en poder de la Administración correspondiente, siendo válida a los efectos del ejercicio por el ciudadano del derecho reconocido en el artículo 35 f) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como para solicitar, en su caso, la devolución del documento original una vez

finalizado el procedimiento o actuación o de acuerdo con lo que disponga la normativa de aplicación.

La copia sellada será entregada a la Administración correspondiente en el momento en que el documento original sea devuelto al interesado. Si se produjera la pérdida o destrucción accidental de la copia, su entrega se sustituirá por una declaración aportada por el ciudadano en la que exponga por escrito la circunstancia producida.

Artículo 8. Aportación de copias compulsadas al procedimiento.

1. Cuando las normas reguladoras de un procedimiento o actividad administrativa requieran la aportación de copias compulsadas o cotejadas de documentos originales, el ciudadano podrá ejercer su derecho a la inmediata devolución de estos últimos por las oficinas de registro en las que se presente la solicitud,

escrito o comunicación a la que deba acompañar la copia compulsada, con independencia del órgano, entidad o Administración destinataria. Las oficinas de registro no estarán obligadas a compulsar copias de documentos originales cuando dichas copias no acompañen a solicitudes, escritos o comunicaciones presentadas por el ciudadano.

2. Para el ejercicio de este derecho el ciudadano aportará, junto con el documento original, una copia del mismo. La oficina de registro realizará el cotejo de los documentos y copias, comprobando la identidad de sus contenidos, devolverá el documento original al ciudadano y unirá la copia, una vez diligenciada con un sello o acreditación de compulsas, a la solicitud, escrito o comunicación a la que se acompañe para su remisión al destinatario.

El sello o acreditación de compulsas expresará la fecha en que se practicó así como la identificación del órgano y de la persona que expiden la copia compulsada.

3. La copia compulsada tendrá la misma validez que el original en el procedimiento concreto de que se trate, sin que en ningún caso acredite la autenticidad del documento original.

4. En el acceso a las actividades de servicios, en el caso de documentos emitidos por una autoridad competente, según la definición de ésta establecida por el artículo 3, apartado 12, de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, no se exigirá la presentación de documentos originales o copias compulsadas ni traducciones juradas, salvo en los casos previstos por la normativa comunitaria, o justificados por motivos de orden público y de seguridad pública. No obstante, la autoridad competente podrá recabar de otra autoridad competente la confirmación de la autenticidad

5.4.1.4 *El derecho a no aportar los documentos ya presentados en poder de la Administración.*

El artículo 34.1 letra h) de la LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios *“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”*, en una redacción muy similar a la de la letra f) del artículo 35 de la LRJPAC, que establece el derecho *“A no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante.”*

La ley tributaria desarrolla este derecho más ampliamente en el párrafo 2 del artículo 99 estableciendo que *“2. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”*.

En una primera aproximación podemos ya diferenciar, por una parte, el derecho a no presentar documentos no exigidos por la normativa tributaria, y por otra, el derecho a no presentar documentos que ya hayan sido presentados con anterioridad por el obligado tributario.

En el primero de estos derechos a los que aquí nos referimos, se ha producido una traslación casi literal de la norma administrativa al ámbito tributario, aunque, sin embargo, el fundamento es en uno y otro ámbito muy distinto. En el ámbito administrativo, el derecho del ciudadano a no aportar los documentos no exigidos por la normativa reguladora del respectivo procedimiento se establece con la finalidad de evitar una excesiva o innecesaria petición de documentos al ciudadano, aliviando así la carga de este, la excesiva duración de los

del documento aportado. (apartado 4 añadido por el art. Único 4 del Real Decreto 136/2010, de 12 de febrero).

procedimientos, o en el extremo, que determine la imposibilidad de la consecución del derecho que se pretende por el interesado.

En cambio, en materia tributaria, la finalidad de este derecho se encuentra en facilitar a los obligados el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, eximiéndoles de la carga de aportar otros documentos distintos de los que la norma tributaria indica, por tanto, este derecho será una manifestación del principio de legalidad en materia tributaria.

Volviendo a la regulación del derecho en la ley tributaria, el artículo 99 de la LGT permite a los obligados tributarios “rehusar” la presentación de estos documentos y, por tanto, incumplir los requerimientos que al respecto le sean hechos por la Administración, con la consecuencia no explícita de que no podrá, en este caso, ser sancionado a consecuencia del ejercicio de este derecho, claro está, siempre y cuando quede debidamente justificado en el expediente que la normativa tributaria al respecto no exige la presentación de dichos documentos. Sin embargo, en muchas ocasiones, la normativa tributaria no señalará unos documentos concretos que deban ser aportados a efectos de justificar, por ejemplo, determinados beneficios o incentivos fiscales, o para justificar la realidad de determinada circunstancia con trascendencia fiscal, quedando a criterio discrecional de la Administración tributaria actuante la apreciación de cuales son los documentos a los que se asigna valor probatorio suficiente, en cuyo caso, la no aportación de los documentos requeridos determinará la pérdida del derecho que se pretende.

En segundo lugar, como hemos dicho, el obligado tributario tiene derecho a no aportar los documentos ya presentados por ellos mismos, que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Consideramos que el hecho de que la norma se refiera a los aportados “por ellos mismos” entendemos que es intrascendente, puesto que si los documentos se han aportado por terceros, su aportación nuevamente resultaría igualmente innecesaria.

No obstante, decir que, moderando el contenido de este derecho, el artículo 99.2 de la LGT, en el último inciso adopta una postura ecléctica y determina que: *“Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”*. Se conjuga así el derecho de los obligados tributarios a no aportar documentos previamente aportados o que ya consten en el expediente, pero sin limitar la facultad de la Administración de recabar datos.

La precisión legal de que se trate de documentos que se encuentren en poder de la Administración actuante, obligaba a diferenciar la misma por la territorialidad, es decir, estatal, autonómica o local, por lo que no existía ese derecho a favor de los obligados tributarios cuando la Administración en la que se encuentra el documento no es territorialmente la misma que la que ahora realiza la actuación por la que se requiere nuevamente dicha presentación.

Sin embargo, la ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP), por su carácter de ley básica, ha venido a cambiar radicalmente este planteamiento, ya que en su artículo 6.2, letra b) reconoce a los ciudadanos el derecho a no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, si bien, de conformidad con el artículo 9 de la misma norma legal, éstas sólo están obligadas a facilitar al resto de Administraciones Públicas el acceso a los datos electrónicos relativos a los ciudadanos que se encuentren en su poder y que sean estrictamente necesarios para la tramitación y resolución de los procedimientos y la realización de actuaciones de su competencia. De aquí que, como prosigue el artículo 6.2.b), la transmisión de dicha información también deberá realizarse a través de los nuevos medios, salvo, obviamente, que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. Asimismo, cuando dichas transmisiones afecten a datos de carácter personal, se deberá contar con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD), del mismo modo que se deberá obtener cuando una norma con rango de Ley así lo determine expresamente, consentimiento que, en ambos casos, podrá remitirse y recabarse por medios electrónicos.

El reconocimiento de este derecho en la LAECSP no es más que una reiteración del que ya contemplaba el artículo 35.f) de la LRJPAC, y el artículo 99.2 de la LGT, antes referidos, si bien la LAECSP ha acabado con su limitación a la no aportación de documentos que ya estuvieran en posesión de la Administración actuante, lo que ha sido posible gracias a la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación en el ámbito administrativo, pues han sido estas las que han permitido superar la complejidad de saber qué documentos están en poder de cada Administración y hacer dinámica su transmisión. Precisamente por ello, la diferencia entre este derecho y el reconocido en la LRJPAC para los ciudadanos que

interactúen por los medios tradicionales queda justificada, de modo que no se constituye ningún tipo de discriminación. Así pues, además de no tener que aportar los datos que ya obren en poder de la Administración actuante (ya sea en soporte electrónico o no), los ciudadanos que se relacionen electrónicamente con la Administración podrán dejar de facilitar aquellos que se encuentren en cualquier sede administrativa en formato electrónico, aunque no deben olvidarse las consecuencias de que, a diferencia del ámbito tributario, ello se haya contemplado en forma de derecho y no como una obligación de la Administración.

Con el establecimiento de este derecho lo que se pretende es configurar un haz de derechos de los ciudadanos en sus aspectos de relación con las Administraciones Públicas según el cual los medios y la información en poder de las Administraciones Públicas constituyan un acervo común de utilización para el conjunto de las relaciones con la Administración y que evite que el ciudadano tenga que aportar a la misma de forma continua y reiterativa documentos que ya obran en poder de la propia Administración.

5.4.1.5 El derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

El artículo 34.1 letra j) reconoce a los obligados tributarios el *“Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria”*, derecho que el ámbito del procedimiento administrativo común ya estaba reconocido en la letra i) del artículo 35 de la LRJPAC, que reconoce a los ciudadanos en sus relaciones con las distintas Administraciones Públicas el derecho *“a ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y funcionarios, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.”* Además, hay que decir que este derecho apareció por primera vez así proclamado como derecho de los ciudadanos en la LRJPAC.

Sin duda este derecho en el ámbito administrativo es reflejo del reconocimiento de valores y derechos de especial protección a que se refiere el artículo 10.1 de la CE que dispone que *“La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás, son el fundamento del orden político y de la paz social”*. Para ser más precisos, creemos que en este artículo constitucional se encuentra el

fundamento del derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración en el seno de dichos procedimientos.

En el ámbito tributario el reconocimiento del derecho que aquí nos ocupa tuvo su precedente en el artículo 19 de la derogada LDGC.

En relación a este derecho cabe plantearse algunas cuestiones. Una de ellas sería si resultaba necesario que este derecho esté reconocido en la LGT de forma expresa, si no sería más procedente no haberlo hecho explícito en esta norma específica, bastando para su aplicación el estar reconocido en el artículo 35 de la LRJPAC, y además en las normas de régimen disciplinario de los funcionarios públicos, como así aparece en el artículo 7.1 letra o) del Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado, Real Decreto 33/1986, de 10 de Enero, donde se tipifica como falta grave “La grave falta de consideración con los administrados” y como falta leve en el artículo 8 letra c) de la misma disposición, la incorrección con el público.

En línea con el planteamiento anterior, se nos plantea, además la cuestión de las consecuencias del incumplimiento de esta obligación por la Administración, pues en ese caso sólo podrá exigirse una responsabilidad personal del funcionario que ha incurrido en esa conducta irrespetuosa, cuya gravedad sólo podrá ser medida y sancionada en función de la normativa que regula la responsabilidad disciplinaria del personal al servicio de las Administraciones Públicas. Por tanto, consideramos que esta norma no añade nada nuevo al estatuto jurídico del contribuyente, ni le otorga ninguna posición diferenciada por el hecho de estar contenida en la normativa tributaria. Es uno de esos derechos exigibles siempre y en cualquier caso por los ciudadanos y una obligación de la Administración por su misma definición de servir con objetividad y eficacia a los fines de interés público.

5.4.1.6 El derecho al trámite de audiencia y de alegaciones.

Como norma general, el trámite de audiencia será previo a la propuesta de resolución que se adopte en el respectivo procedimiento, siendo este el momento procesal en que se pondrá de manifiesto el expediente al interesado a efectos de que pueda formular alegaciones y aportar los documentos que estime oportunos en defensa de su derecho. Como veremos en el apartado correspondiente, es este también el momento procesal en el que expresamente se prevé la posibilidad del

interesado de obtener copias de los documentos que integran el expediente administrativo.

Pese a que se tenga derecho a aportar documentos y pruebas, y realizar alegaciones, en cualquier momento anterior del procedimiento, se trata, en definitiva, de establecer una garantía procedimental que evite la indefensión al interesado estableciendo un momento concreto en el que, una vez que todos los documentos y pruebas en base a los que se va a adoptar la resolución obran en el expediente, este pueda tomar vista de los mismos a efectos de realizar un “alegato final” en defensa de sus intereses. Este trámite de audiencia se podrá sustituir por un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución en aquellos procedimientos en que así esté previsto, con anterioridad a adoptar por el órgano competente el acuerdo definitivo. En particular, esto ocurrirá en aquellos procedimientos que se inicien directamente con la notificación al interesado de una propuesta de resolución, como veremos después.

Efectivamente, la LGT reconoce estas garantías procedimentales, en primer lugar, en las letras l) y m) del apartado 1º del artículo 34, dentro del catálogo de derechos y garantías de los contribuyentes: en la letra l) el *“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.”* y en la letra m) el *“Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.”*

El primero de estos derechos tiene su antecedente inmediato en el artículo 35 e) de la LRJPAC, cuya redacción literal se traslada a la ley tributaria de manera prácticamente idéntica, siendo uno de los derechos contenidos en el procedimiento administrativo común, y consiste en el derecho que tienen los interesados en un procedimiento de formular alegaciones y aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia, y a que dichas alegaciones y documentos sean tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución. La LRJPAC dedica también a este trámite el artículo 79, dentro del Capítulo y sección del Título VI destinados a las disposiciones generales sobre la instrucción de los procedimientos, lo que determina que se trata de un derecho de los ciudadanos que podrá referirse a cualquier procedimiento administrativo, dada la naturaleza de ley básica que tiene la LRJPAC. Para

GONZÁLEZ PÉREZ⁹⁹ las alegaciones son “las actividades dirigidas a llevar algún dato al procedimiento que sea útil para conocer el fondo del asunto que en el mismo se debate”. Conforme a este derecho el obligado puede aportar antecedentes de hecho y fundamentos de derecho respecto del procedimiento tributario en cuestión, o aportar documentos u otros elementos de juicio, sin más sujeción que la limitación respecto del momento hasta el que está permitido su presentación, esto es, antes del trámite de audiencia o, para el caso de que éste no proceda, hasta la redacción de la propuesta de resolución. En este punto, el RGAT establece en el apartado 4º del artículo 96 que, una vez realizado el trámite de audiencia (o, en su caso, el de alegaciones), no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, a no ser que se demuestre por el interesado la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporte antes de dictar resolución. No obstante, la jurisprudencia, como veremos, ha relajado mucho estos términos, admitiendo la documentación presentada con posterioridad pero antes de dictar resolución, pues tales alegaciones, documentos u otros elementos de juicio presentados habrán de ser tenidos en cuenta al redactar dicha resolución. Ello no quiere decir que el obligado tributario tenga derecho a que se le estime su petición por el hecho de presentar alegaciones o documentos, sino que, para el caso de que haga uso de este derecho, tales alegaciones o documentos deberán mencionarse de forma expresa en la propuesta de resolución, ya sea admitiéndolas o rechazándolas, siempre de forma motivada para evitar la indefensión del mismo.

Por su parte, el trámite de audiencia, como decimos, es la fase procedimental en la que se pondrá de manifiesto al interesado el expediente instruido para que este pueda realizar nuevas alegaciones y aportar nuevos documentos en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, teniendo su antecedente también en el artículo 84 de la LRJPAC, que lo regula, con carácter general, para todos los procedimientos administrativos, con fundamento en el artículo 105.c) de la CE, que establece que la ley regulará “El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del

⁹⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Civitas, Madrid, 2007. Pág. 912.

interesado.” Esta garantía está inspirada en el derecho de defensa regulado en el artículo 24 CE, dentro de los derechos fundamentales, en lo que se refiere a la prohibición de indefensión en el ámbito procesal.

Ambos derechos, están íntimamente relacionados, dado que tanto uno como otro encuentran su fundamento en el principio de contradicción, según el cual el interesado en un procedimiento puede hacer valer sus intereses y enfrentarlos a los de la Administración, que los deberá tener en cuenta a la hora de resolver¹⁰⁰, y además se ponen en práctica en estas fases del procedimiento los principios de publicidad y de transparencia, de los que trae causa el derecho del obligado a conocer en todo momento el estado de tramitación del mismo. Así lo afirma también SANZ CLAVIJO¹⁰¹ quien considera que este trámite se encuentra estrechamente vinculado al principio de contradicción y al derecho de defensa.

Con anterioridad a la actual LGT, el artículo 21 de la derogada LDGC reconoció a los obligados el derecho a realizar alegaciones y aportar documentos “en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria”. Sobre este extremo DEL PASO¹⁰² entendió que cuando la LDGC se refería a los procedimientos de gestión tributaria, hacía referencia tanto a los procedimientos de gestión en sentido estricto, como a los de inspección y recaudación, ello en base al concepto amplio de procedimientos de gestión que establecía el artículo 90 de la anterior LGT, 230/1963, pero dejaba al margen los procedimientos de revisión, lo cual entendía que no tenía trascendencia ya que la normativa específica de estos procedimientos regulaba cómo se produce en cada caso el correspondiente trámite.

¹⁰⁰GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R., en “Curso de Derecho Administrativo. Vol. II”. 7ª edición. Civitas. Madrid 2000, pág. 457, define este principio como la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva.

¹⁰¹SANZ CLAVIJO, A. El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión. Revista Técnica Tributaria, nº 89 (2010). Págs. 95-155.

¹⁰²DEL PASO BENGEOA J.M. y JIMÉNEZ, JIMÉNEZ, C. (2007) Op. Cit, Pág. 203.

En cuanto al procedimiento sancionador, al que específicamente, este autor consideraba que pese a que la expresión utilizada en la LDGC pudiera plantear dudas, la no aplicabilidad de este derecho en el seno del procedimiento sancionador sería una interpretación contraria a la mayor parte de los principios inspiradores de la propia LDGC, por lo que una interpretación literal sería contraria al artículo 3.1 del Código Civil, cuando en su último inciso señala que en la interpretación de las normas se atenderá fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. En la actualidad, como veremos al referirnos de nuevo al trámite de audiencia en el apartado específico correspondiente a los derechos en el procedimiento sancionador tributario, este derecho queda específicamente garantizado en el seno de dicho procedimiento por lo dispuesto en los artículos 208.3 y 210.4 de la vigente LGT. Siguiendo con los antecedentes de este derecho, al trámite de audiencia dedicaba la referida LDGC su artículo 22 reconociéndolo también “en todo procedimiento de gestión tributaria”, en esta concepción amplia que tenía la LDGC de la gestión tributaria, y con la previsión de poder prescindir de este trámite cuando no figuraran en el procedimiento, ni fueran tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.

La actual LGT se limita a reconocer este derecho con carácter general, por lo que debe ser de aplicación en todos y cada uno de los procedimientos tributarios regulados en esta disposición legal, encuadrándose además el artículo 99 de la LGT, que delimita este derecho, entre otros, dentro del Capítulo II del Título III, referente a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. Además, la LGT reafirma la existencia de este trámite al regular los distintos procedimientos tributarios.

Así, la LGT, tras reconocer el derecho al trámite de audiencia con carácter general en el artículo 34.1.m), se refiere también a dicho trámite en sus artículos 41.5, 99.8, 156, 157, 170, 174, 210.4, 218, y 219 para reafirmarlo en los distintos procedimientos tributarios. No obstante, conforme al artículo 99.8 de la LGT, en los procedimientos tributarios se podrá prescindirse del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, cuando en el procedimiento inspector se suscriban actas con acuerdo - en los casos regulados en el artículo 155.1 LGT-, o cuando las normas reguladoras del correspondiente procedimiento prevean un trámite de alegaciones

posterior a la propuesta de resolución. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto al interesado en el referido trámite de alegaciones.

Además de lo dicho, en este artículo 99.8 de la LGT sólo se establece que el trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15, sin que la LGT contenga ninguna regulación más de estos derechos específica del ámbito tributario, por lo que, hasta el desarrollo reglamentario de los mismos en el artículo 96 del RGAT, hubo de acudirse a lo establecido en la LRJPAC, en cuanto al resto de aspectos de estos derechos no regulados en la ley tributaria, en particular a lo establecido en los artículos 79 y 84 de la LRJPAC.

A este respecto, y al no regularse nada al respecto en la LGT, hay que tener en cuenta que el artículo 84.4 de la LRJPAC señala que “se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”, previsión que si fue acogida en el artículo 22.2 de la derogada LDGC. Dado a que el artículo 99.8 de la LGT no contemplaba este supuesto, surgía la duda de la prevalencia de este último en el ámbito tributario, por lo que cabía entender que solo se podía prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en los dos supuestos que recoge el citado artículo 99.8 de la LGT y en ningún otro. En opinión de autores como HUESCA¹⁰³, resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 88.4 de la LRJPAC, pudiéndose, por lo tanto, en cualquier caso, prescindir del trámite de audiencia cuando no figuraran en el procedimiento ni fueran tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado. En opinión de estos autores, lo que hace el artículo 99.8 de la LGT es, partiendo de esta regla general, especificar dos supuestos concretos, propios del ámbito tributario, en los que también se puede prescindir de ese trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. Esta interpretación fue confirmada, terminando la discusión con la aprobación del RGAT, que en el apartado 3 del artículo 96, incorporó expresamente esta previsión al ámbito de los procedimientos tributarios, disponiendo además

¹⁰³HUESCA BOADILLA, R. (coordinador) : “Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia. Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”. La Ley. Madrid. 2007. pág. 611.

que cuando por este motivo se prescinda del plazo para formular alegaciones, se prescindirá, asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación, por tanto, se notificará al interesado el acuerdo definitivo, frente al que solo cabrá la vía del recurso administrativo.

La dificultad surge al intentar determinar, en el ámbito tributario, los supuestos en los que podría aplicarse esta previsión y prescindirse del trámite de audiencia. Pueden citarse, como posibles supuestos, el de la devolución de ingresos indebidos o el del reembolso de los costes de las garantías¹⁰⁴, dado que no se tendrán en cuenta otros datos ni documentos distintos de los aportados por el interesado.

En cualquier caso, para todos estos supuestos y para otros, la decisión de suprimir el trámite de audiencia debe evaluarse siempre desde la perspectiva de la indefensión en la que puede quedar el interesado, concediéndose siempre dicho trámite, en caso de duda¹⁰⁵.

El artículo 96, en su apartado 2º, también incorporó expresamente al ámbito tributario la posibilidad de renunciar a este trámite, estableciendo que “Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia.” Esta posibilidad no estaba prevista en la LGT, que como ya hemos dicho regula este trámite de manera residual, sino en el

¹⁰⁴La citada Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, fue más allá, considerando, en su apartado 8.2, que especialmente podría prescindirse de ese trámite en los casos de rectificación de errores aritméticos deducidos de los hechos o documentos presentados así como en los supuestos de la liquidación de los recargos de los artículos 61.3 y 127 de la anterior LGT, 230/1963.

¹⁰⁵Es conveniente, por otro lado, como se reflejaba en la citada Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, en su apartado 8.4, que la circunstancia resultante de la aplicación de este apartado, con una explicación suficiente de los antecedentes de hecho, se contemple en la resolución que se dicte y que ponga fin al procedimiento.

artículo 84.3 de la LRJPAC, que se pronunciaba en idénticos términos. Obsérvese que ambas disposiciones huyen de utilizar el término “renunciar” que se sustituye por “tener por realizado el trámite”.

En cuanto a la forma de hacer efectivo este derecho el artículo 96 del RGAT bajo la rúbrica “trámites de audiencia y de alegaciones”, de acuerdo con la regulación positiva establecida en el apartado 1º, determina que el trámite de audiencia permite al obligado tributario, por un lado, acceder al expediente en que sea parte, y en el que deberán estar incluidas las actuaciones realizadas, las pruebas, los informes, y los documentos y alegaciones que ya hubiese aportado el interesado, y, por otro lado, es el momento procedimental establecido para obtener copia de los documentos del expediente, y presentar nuevos documentos, justificantes y alegaciones que a su derecho convenga, y oponer las razones que se estimen oportunas contra el contenido de dicho expediente.

En esta regulación se prevé, con carácter supletorio, que en los procedimientos en los que se prescindirá del trámite de audiencia, por existir un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Finalmente, el apartado 5º de este artículo 96 del RGAT, señala que concluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación. Y es que la resolución que se adopte deberá pronunciarse expresamente sobre las alegaciones y elementos de prueba aducidos por el interesado en el trámite de audiencia, de lo contrario la resolución podrá ser anulada por falta de motivación, causante de indefensión del interesado.

Como hemos dicho a lo largo de la exposición, vemos que el derecho al trámite de audiencia que aquí se contempla tiene como finalidad primordial evitar la indefensión del obligado, para cumplir el principio de justicia que proclama que nadie puede ser condenado sin ser oído, y esto es lo que la jurisprudencia ha venido considerando principio de contradicción.

En primer lugar, es pacífica y constante la doctrina jurisprudencial contenida, entre otras, en la STC de 28 de Julio de 1987, que en su FJ 2º establece categóricamente que “las exigencias del artículo 24 de la Constitución no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa, no siendo por consiguiente recurrible en amparo la eventual falta de audiencia o indefensión que haya podido producirse en un procedimiento administrativo; y si bien es cierto que este Tribunal ha extendido en algún caso las garantías de dicho precepto constitucional al procedimiento administrativo, lo ha hecho refiriéndose tan sólo, y aun con matizaciones, a los procedimientos de carácter sancionador”, fijando así la irrelevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia.

En segundo lugar, dada la importancia de esta garantía procesal en el ámbito administrativo, será preciso analizar en cada caso las consecuencias que se derivan de la omisión de un trámite de tal trascendencia, y ha sido la jurisprudencia la que ha ido matizando esta garantía del procedimiento. Así, cabe preguntarse si su omisión puede llevar aparejado el grado máximo de invalidez de los procedimientos, esto es, si la omisión del trámite de audiencia puede llevar aparejada la nulidad radical prevista en el artículo 62 de la LRJPAC, para lo cual habría que incardinarlo en los apartados a) y e) del apartado 1 del citado artículo que establece que serán nulos de pleno derecho: “los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional” o “los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido”, o bien, la anulabilidad regulada en el artículo 63.2 de la LRJPAC.

Pues bien, el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 12 de diciembre de 2008 (Rec. casación 2076/2005) dictaminó que “la omisión del trámite de audiencia en procedimientos no sancionadores no constituye en sí misma o por sí sola ninguna de las dos causas de nulidad de pleno derecho previstas en las letras a) y e) del número 1 del artículo 62 de la Ley 30/1992, sino que queda regida por la previsión del número 2 del artículo 63 de la misma Ley, de suerte que sólo determinará la anulabilidad del acto dictado en el procedimiento en que se omitió si dio lugar a una indefensión real y efectiva del interesado. En este sentido, y por todas, puede verse la sentencia de 16 de noviembre de 2006 (casación 1860/2004), en la que, con cita de otras, se recuerda también que para afirmar si se produjo o no esa situación de indefensión real y efectiva han de valorarse las circunstancias singulares de cada caso en concreto,

incluidas las posibilidades de defensa que haya podido proporcionar el propio procedimiento administrativo en que se omitió aquél trámite, el recurso administrativo, si lo hubiere, y el mismo recurso jurisdiccional. A lo anterior debe añadirse que, según doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias de cada caso, y no nacen de la sola y simple infracción de las normas procedimentales sino cuando la vulneración de las normas procesales lleva consigo la privación del derecho a la defensa, con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, no protegiéndose situaciones de simple indefensión formal, sino aquellos supuestos de indefensión material en los que se haya podido razonablemente causar un perjuicio al recurrente, lo que difícilmente se produce por la propia existencia de este proceso contencioso administrativo en el que la parte ha podido esgrimir cuantas razones de fondo ha tenido por convenientes para combatir el acto impugnado (Vid, por todas, la STC 35/1989)."

A la vista de esta jurisprudencia, si el interesado pudo formular alegaciones y presentar documentos en cualquier otro trámite posterior del procedimiento, no existiría indefensión alguna. Esto no quiere decir que se deje a la Administración decidir qué actuaciones precisan o no del trámite de audiencia previsto en la norma reguladora del procedimiento, por provocar o no indefensión, sino que habrá que estar al caso para determinar si en un concreto procedimiento, habiéndose prescindido del trámite de audiencia de manera irregular, el interesado ha tenido oportunidad o no de la defensa de su derecho alegando en cualquier otro trámite posterior.

5.4.1.7 Derecho a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

Este derecho no está previsto en la LRJPAC como derecho independiente, en si mismo considerado, pues el derecho a formular alegaciones y aportar documentos ya viene regulado en el artículo 79.1.

En la normativa tributaria, sin embargo, sí aparece expresado en el apartado r) del artículo 34.1 de la LGT, que literalmente reconoce el "Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.", resultando sorprendente la

regulación específica de este derecho, no por su contenido, sino por lo reiterativo del mismo, ya que en este mismo artículo se regula la posibilidad de formular alegaciones y de aportar documentos en la letra l), tal y como hemos tenido oportunidad de ver en el apartado anterior.

No obstante, el fundamento del precepto parece ser distinto, pues en concreto consiste en la obligación que tiene la Administración de admitir cuantos documentos el interesado considere necesarios para la resolución del procedimiento, es decir, en sentido inverso, que el interesado tiene derecho a aportar cuantos documentos considere convenientes para la resolución del procedimiento, sin que, por tanto, pueda la Administración discutir sobre la posibilidad o no de su admisión.

Así entendido el derecho a que nos estamos refiriendo, para su ejercicio práctico hay que ponerlo en relación con el derecho a que nos hemos referido al hablar del trámite de audiencia, puesto que, a la vista de esta regulación resulta que la posibilidad de aportar documentos no es ilimitada, en cuanto al momento de su presentación, ya que el interesado tiene derecho a presentar cuantos documentos considere convenientes, que habrán de ser admitidos, siempre y cuando se presenten antes del trámite de audiencia. Así lo establece el artículo 96.4 del RGAT, que volvemos a transcribir aquí al disponer *“una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.”*

Sin embargo, el artículo 104 del RGAT a efectos del plazo para resolver el procedimiento y de excluir de dicho cómputo las dilaciones existentes por causas no imputables a la Administración, señala en su letra b) como uno de estos supuestos *“la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten”*. Esto supone, en cierto modo, una contradicción, puesto que de no tenerse en cuenta estas alegaciones y documentos la norma debería de haber dispuesto que se tuvieran por no presentados, y no lo ha hecho. Al contrario, su aportación *“fuera de plazo”* abre un nuevo periodo de dilación en el procedimiento, ampliándose el plazo de que dispone la Administración para resolver. Esto nos lleva a concluir,

que si estas alegaciones o documentos presentados “fuera de plazo” (cumplido el plazo del trámite de audiencia) se presentan antes de que se haya dictado resolución, el órgano instructor deberá de tenerlos en cuenta a la hora de adoptar dicha resolución, pudiendo alegar en otro caso el obligado tributario indefensión.

5.4.1.8 El derecho de acceso y a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo.

Este derecho en el ámbito tributario se reconoce en el artículo 34.1.s) de la LGT, y tiene su antecedente en el procedimiento administrativo en el artículo 35 a) de la LRJPAC, que establece que los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen derecho “a) A conocer, en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos. ”También está contemplado en la normativa administrativa en el artículo 37.8 de la LRJPAC que con ocasión de la regulación del derecho de acceso a archivos y registros establece que “el derecho de acceso conllevará el de obtener copias o certificados de los documentos cuyo examen sea autorizado por la Administración, previo pago, en su caso, de las exacciones que se hallen legalmente establecidas”. Por tanto, aclarado que el coste de las copias podrá exigirse al interesado, la principal diferencia estriba en que en el ámbito administrativo las copias se podrán obtener, en principio, en cualquier momento, mientras que en los procedimientos tributarios se señala un momento temporal concreto donde el obligado que sea parte en un procedimiento podrá obtener las copias de los documentos que consten en el expediente. Ese concreto momento es en el trámite de audiencia o de alegaciones, ya que el artículo 34.1.s) de la LGT reconoce este derecho “en el trámite de puesta de manifiesto” del expediente administrativo, y será en dichos trámites procesales donde se ponga de manifiesto el expediente al obligado tributario a efectos de formular alegaciones a la vista de los documentos que integren dicho expediente. No obstante, en su último párrafo el art. 34.1.s) LGT dispone que este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio. En idénticos términos se expresa el artículo 95.1 del RGAT.

Pese a la amplitud con que parece estar regulado este derecho en el ámbito administrativo, no es éste un derecho indiscriminado o genérico de obtener copias o documentos por los particulares, ya que se deberá formular petición

individualizada de los documentos de los que se desee obtener copia. No obstante, en la actualidad, con el avance de la denominada “Administración electrónica” y la potenciación de las nuevas tecnologías, y sobre todo, en el ámbito tributario, se ha implantado paulatinamente el “expediente electrónico” en el que constaran escaneados la totalidad de los documentos que integran el expediente administrativo, por lo que el obligado tributario que este siendo objeto de un procedimiento en curso tiene oportunidad de visualizar la totalidad del expediente accediendo a la sede electrónica de la AEAT mediante un certificado de usuario y unas claves que le habrán sido facilitadas para la puesta de manifiesto del expediente, pudiendo obtener copias de documentos si así lo estima necesario, por sus propios medios. No obstante, el interesado seguirá teniendo oportunidad de acceso y obtención de copias de los documentos que integren el expediente administrativo en las oficinas públicas.

El contenido de este derecho se desarrolla en los apartados 4º y 5º del artículo 99 de la LGT. El apartado 4º referido a la obtención de copias en procedimientos que estén en curso dispone que *“El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.”*

Por su parte el apartado 5º de este artículo 99 LGT se refiere al acceso a expedientes concluidos, y dispone que *“El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta Ley. “Esas limitaciones traen causa de la reserva que debe acompañar la actuación administrativa y el respeto a los derechos de los obligados (art. 95 LGT, sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria). Este derecho es distinto al que tiene todo obligado a acceder al expediente vivo y a obtener certificaciones y copias de los documentos en él contenidos, y ha sido desarrollado en el artículo 94 del RGAT, que en su apartado 2º establece que el órgano que tramitó el expediente resolverá sobre la petición de acceso en el plazo máximo de un mes, transcurrido dicho plazo sin recibir contestación la petición podrá entenderse desestimada. Por su parte, el apartado 3º del artículo 94 del RGAT*

determina que el derecho de acceso llevará consigo el de obtener copia de los documentos cuyo examen sea autorizado.

El artículo 95.1 del RGAT aclara los distintos momentos temporales en que el obligado tributario podrá obtener a su costa, y previa solicitud, las copias de los documentos que figuren en el expediente administrativo, resultando que:

1º.- En los expedientes no concluidos este derecho se podrá ejercer durante la puesta de manifiesto del expediente, en los términos y con las limitaciones señaladas en el artículo 99.4 de la LGT.

2º.- Cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos (derecho que sólo podrán ejercer quienes hayan sido parte en el procedimiento), se tendrá igualmente derecho a obtener copias ya que, como hemos visto, el derecho de acceso lleva consigo el de obtener copia de los documentos cuyo examen haya sido autorizado (art. 94.3 RGAT).

3º.- Por último, cuando se trate de un procedimiento de apremio, las copias se podrán obtener en cualquier momento.

Se aclara igualmente que, para mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros medios con esta finalidad.

Si bien nos encontramos ante dos supuestos diferenciados de obtención de copias (en expedientes concluidos y en procedimientos vivos), las reglas concretas para su obtención son idénticas y quedan desarrolladas en el artículo 95 del RGAT ya mencionado. En ambos casos, el órgano competente entregará las copias en sus oficinas y recogerá en diligencia la relación de los documentos cuya copia se entrega, el número de folios y la recepción por el obligado tributario. No obstante, cuando los documentos que formen el expediente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, se facilitará el acceso al interesado por dichos medios, siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan, de acuerdo con las especificaciones y garantías que se determinen y con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de protección de datos de carácter personal.

En cuanto a las limitaciones legales, hemos de citar el artículo 23.1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de Diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, donde se regulan las excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación: *“Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente,*

denegar el ejercicio de los derechos (...) cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectora”.

Vista la regulación actual de este derecho en el ámbito tributario, resulta preciso comentar el cambio de criterio operado en la práctica tributaria y que ha motivado la modificación del contenido de este derecho, y en tal sentido, hay que recordar que la LDGC en su artículo 14 reconocía este derecho solo a quienes fueran parte en el procedimiento, y además lo limitaba de tal forma que solo podría obtenerse copia de aquellos documentos que figuraran en el expediente y fueran los que el órgano competente tuviera en cuenta para dictar la resolución.

Esta limitación, que era contraria al procedimiento administrativo común, fue duramente criticada por una parte de la doctrina, entre ellos por FENELLOS PUIGSERVER¹⁰⁶, quien señaló que esta restricción dejaba en manos del órgano de la Administración tributaria el acceso o no a la información, ya que bastaría negarle trascendencia al documento pedido para que el derecho perdiera su eficacia. En cambio, DEL PASO¹⁰⁷ no compartía esta opinión pues entendía que si finalmente los datos se tenían en cuenta, dichos documentos habría de mostrarse al contribuyente en algún momento, al menos en el trámite de audiencia, ya que de lo contrario, la resolución que recayese en el procedimiento no podría tomarlos en consideración.

La línea jurisprudencial de aquella época seguía una tendencia restrictiva respecto de la posibilidad de facilitar datos que afectasen tanto al contribuyente que los solicitara como a terceras personas. En este sentido podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1995 en la que se denegó a un contribuyente el acceso a los datos que sobre él existían en el Centro de Proceso de Datos, dado el carácter confidencial y el deber de secreto y sigilo de la Administración al respecto: “Y por tanto en el caso concreto, la resolución recurrida negando a la recurrente los datos que sobre su persona pudiera haber en el Centro

¹⁰⁶FENELLOS PUIGSERVER, V. Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente, Impuestos, nº 13 (1997). Pág. 83.

¹⁰⁷DEL PASO BENGOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. (1998) Op. Cit. Pág. 166.

de Proceso de Datos con trascendencia tributaria, no puede, en ningún caso, afectar a su intimidad, pues son datos que ella misma conoce y que ha facilitado a la Administración Tributaria a través de sus propias declaraciones, o proporcionadas por terceros, pero como consecuencia de operaciones y movimientos económicos realizados por la propia actora con incidencia fiscal.”

La práctica demostró que estas restricciones de acceso a archivos y registros fiscales no favorecen el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que son incompatibles con una Administración tributaria transparente, eficaz y moderna. Piénsese que actualmente el sistema se fundamenta en el cumplimiento voluntario del contribuyente, que se deriva, en gran parte, del conocimiento por este de los datos fiscales que obran en poder de la Administración actuante. No tiene sentido ocultar en las declaraciones los datos que se sabe que la Administración tributaria conoce, de ahí las campañas masivas de envío de datos con trascendencia fiscal para facilitar a los contribuyentes la confección de sus declaraciones tributarias. En cuanto a la obtención de copias, también la actual LGT, apartándose de esas restricciones, ha preferido contemplar el derecho en un sentido amplio, por lo que el obligado tributario que sea parte en un procedimiento podrá obtener a su costa copia de los documentos que obren en el expediente, sin más limitación que la de no afectar intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una ley.

5.4.1.9 El derecho de subsanar las solicitudes cuando no cumplan los requisitos establecidos.

El artículo 89 RGAT, recoge una garantía básica del obligado tributario, ya reconocida para todos los interesados en los procedimientos administrativos en el artículo 71 LRJPAC, y que no es otra que la posibilidad de subsanación de las solicitudes cuando no cumplan los requisitos establecidos. Esta garantía asegura que no se denegará lo solicitado por el hecho de no haber aportado la documentación o los datos que procedan, o no incluir el contenido mínimo de la solicitud, dando la posibilidad al obligado tributario de subsanar la deficiencia.

Así, el artículo 89 del RGAT en su apartado 1º, establece que en los procedimientos iniciados mediante solicitud del obligado tributario a que se refiere el artículo 88 del RGAT, si el documento de iniciación no reúne los requisitos señalados en dicho artículo, o en la normativa específica aplicable, se requerirá al

interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo sin más trámite. Este derecho puede considerarse como reflejo del deber de información y asistencia, pues el ciudadano no tiene por qué ser conocedor de los procedimientos administrativos, y también puede considerarse consecuencia de los principios generales de la buena fe, confianza legítima y transparencia establecidos en el artículo 3 LRJPAC.

El apartado 2º del artículo 89 RGAT se refiere de igual modo a la subsanación de las solicitudes recibidas por medios y técnicas electrónicos, informáticos y telemáticos cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas por la normativa aplicable, estableciendo que serán provisionales a resultas de su procesamiento.

Finalmente, el apartado 3º del artículo 89 del RGAT establece que “cuando los requerimientos de subsanación a que se refieren los apartados anteriores hayan sido atendidos en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, deberá notificarse el archivo”. Sin embargo, en virtud del carácter supletorio y básico de la LRJPAC, el plazo se podrá ampliar a solicitud del interesado otros cinco días cuando la aportación de la documentación requerida presente especiales dificultades (art. 71.2 LRJPAC).

5.4.1.10 El derecho de ampliación y aplazamiento de los plazos para el cumplimiento de trámites.

Otro derecho que no viene expresamente reconocido en el artículo 34 LGT, pero sí en las normas generales de los procedimientos administrativos, es el contemplado en artículo 91 RGAT sobre la posibilidad de la ampliación de los plazos (hasta la mitad del plazo normal del procedimiento de que se trate) para el cumplimiento de trámites a petición del obligado tributario.

Así, el artículo 91.5 RGAT permite que le obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, solicitando un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado

plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

Como vemos, se establecen una serie de requisitos que justifiquen dicha ampliación y no se trata en puridad según los términos de la norma, de un derecho a la ampliación realmente sino a solicitarlo, pues la Administración podrá otorgarlo discrecionalmente. No obstante, existe una presunción de otorgamiento con la solicitud, silencio administrativo positivo, salvo que se deniegue dentro del plazo que se pretende ampliar (art. 91.4 RGAT).

Estos aplazamientos del plazo para el cumplimiento de trámites solicitados por el obligado tributario o su representante, serán considerados una dilación por causa no imputable a la Administración tributaria conforme al artículo 104.c) del RGAT, y por tanto, no se computarán estos periodos de interrupción en el plazo establecido en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento tributario.

5.4.1.11 El derecho de comparecer mediante representante.

Se configura como un derecho del obligado tributario el poder comparecer ante la Administración tributaria por medio de representante. Este derecho no viene tampoco reconocido en el artículo 34 LGT, sino que se formula en el artículo 46 LGT, relativo a la representación voluntaria, que dispone que: *“Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.”* Es curiosa la mención que se hace, por primera vez en nuestro ordenamiento tributario, de la figura del asesor fiscal, tratando de reivindicar esta figura, ya que conforme al artículo 32.2 LRJPAC, *“cualquier persona con capacidad de obrar podrá actuar en representación de otra ante las Administraciones Públicas”*. En igual sentido se expresa el artículo 111 RGAT, que se refiere a la representación voluntaria.

Por su parte, el artículo 112.7 RGAT, realiza una extensión de este derecho, al señalar que: *“El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente. Cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.”* Se abre así la

puerta, o se reconoce el derecho del obligado tributario, a comparecer asistido de expertos, o de otros profesionales, que estime conveniente, para la mejor defensa de sus intereses, en cada caso.

También se regula la representación legal de las personas sin capacidad de obrar y personas jurídicas (artículo 110 RGAT), los medios para otorgar la representación voluntaria y las presunciones de la representación otorgada (artículo 111 RGAT), y la presentación de documentos por medios telemáticos en la colaboración social en la gestión tributaria, así como las consecuencias de los defectos de representación, entre otros aspectos de la representación en materia tributaria.

Por tanto, los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración, personándose si han sido requeridos para ello en el lugar día y hora señalados para la práctica de las actuaciones (artículo 138 LGT), pero no están obligados a comparecer personalmente ante la Administración tributaria, pudiendo hacerlo mediante representante, salvo en los casos previstos legalmente. No obstante este derecho admite dos excepciones, una común a los procedimientos, y otra específica en el procedimiento inspector.

La primera, se establece en el último párrafo del artículo 112.1 LGT cuando señala que *“En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario”*. Por tanto, puede requerirse la personación del obligado tributario a efectos de ratificar la representación. No obstante, en el apartado 2º de este mismo artículo se establecen una serie de presunciones de ratificación que evitarían dicha personación.

La segunda excepción se regula en el procedimiento ante los órganos de la inspección, en cuyo caso el artículo 142.3 LGT, último párrafo, señala que: *“Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija”*. Por tanto, se trata de una facultad discrecional de la Inspección de los tributos que deberá ejercerse excepcionalmente y de forma motivada.

5.4.1.12 *La obligación de resolver.*

Esta obligación general que se impone a todas las Administraciones Públicas en el artículo 42 LRJPAC y en particular a la Administración tributaria en el artículo 103 LGT se puede considerar uno de los pilares básicos del sistema administrativo y fundamento de los derechos y garantías de los obligados tributarios ya que de no ser así la situación del ciudadano caería en la más absoluta indefensión ante la actividad o la inactividad de los poderes públicos¹⁰⁸. Este derecho se configura como un deber institucional frente a los ciudadanos.

¹⁰⁸La importancia de la necesidad de resolución expresa viene reflejada en nuestra jurisprudencia. Por ejemplo, la SAN, de 5 de julio de 2005 (JUR 2005\264347) dice en su Fundamento Jurídico Octavo:

“Como significó esta Sala en un supuesto similar (Sentencia de 22 de abril de 2005, recaída en el Recurso de su conocimiento 436/03) el artículo 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su primer párrafo, dispone que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y notificada cualquiera que sea su forma de iniciación. Esta obligación -calificada como "deber institucional", en relación con el artículo 94 de la vieja Ley de Procedimiento Administrativo, en el Auto

del Tribunal Constitucional 332/1982, de 27 de octubre, resulta de lo previsto en el aludido precepto y asimismo de la eficacia que exige el ordenamiento a toda actuación administrativa, principio consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución, y predicable respecto del conjunto de la Administración Pública”.

También resulta esclarecedor lo dicho por la SAN de 9 de mayo de 2005 (JUR 2005\956); FJ 8º: “El artículo 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su primer párrafo, dispone que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y notificada cualquiera que sea su forma de iniciación. Esta obligación deriva de la plenitud del sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE) así como constituye una garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos (SSTC 112/1996, de 24 de junio y 87/2000, de 27 de marzo , entre otras), puesto que permite conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión y permite asimismo la función jurisdiccional de control de dicha actuación (art. 106.1 CE), de manera que no existan comportamientos de la Administración Pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial (SSTC 294/1994, de 7 de noviembre, 136/1995, de 25 de septiembre)”.

El artículo 103.1 LGT, al disponer la obligación de la Administración tributaria de *“resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”* está indirectamente reconociendo un derecho del obligado tributario, como contrapartida de la correspondiente obligación de la Administración.

En este sentido la LGT aplica una mejor técnica legislativa respecto a lo dispuesto en la LDGC, que establecía aquella obligación sólo en los procedimientos de gestión tributaria, que ahora se predica de todos los procedimientos sustanciados ante la Administración tributaria. Por su parte, se exige, del mismo modo, la resolución expresa de *todas las cuestiones planteadas*, que tiene un sentido más amplio que el de *dictar resolución expresa* que contiene la LRJPAC, pues advierte de que no sólo cabe esperar la contestación o finalización del procedimiento de manera manifiesta, sino también que se debe dar respuesta a los diferentes supuestos que aparezcan en el procedimiento. En base a esa garantía de carácter general que otorga la ley consideramos que el término *cuestiones planteadas* debe entenderse con un carácter amplio; es decir, no referidas únicamente a las que pueda instar el obligado expresamente o las que la propia Administración pretenda resolver en el procedimiento, sino también aquellas otras que durante su sustanciación aparezcan y requieran de resolución para el mejor resultado del mismo, es decir, todas las cuestiones, hayan sido o no planteadas por el obligado tributario.

La Ley, no obstante, excluye la obligación de resolver expresamente en virtud del principio de eficacia en los *“procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados”* (art. 103.2 LGT). Vemos que una parte importante de supuestos se refiere a actuaciones del interesado, si bien se le otorga el derecho de solicitar que la Administración declare expresamente que se ha producido alguna de las referidas circunstancias.

5.4.1.13 Necesidad de motivación y plazos de resolución.

Estos dos requisitos, la necesidad de que los actos se dicten y notifiquen en determinados plazos y que estén motivados, son esenciales en virtud de los

principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y para permitir el acceso de los ciudadanos a los recursos pertinentes.

La necesidad de motivación “con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derechos” viene establecida con carácter básico en el artículo 54 de la LRJPAC, y en cuanto se refiere a los actos de aplicación de los tributos en el artículo 103.3 LGT, al disponer que serán motivados los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen beneficios fiscales o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, y como cláusula de cierre todos aquellos en que así se prevea en la normativa vigente. Esta exigencia viene establecida por el hecho de que lo contrario produciría indefensión en los obligados, STS de 21-06-2006 (RJ 2006/7032); FJ 8º: “La jurisprudencia de esta Sala viene exigiendo que los actos administrativos de naturaleza tributaria estén suficientemente motivados, como no podía ser de otra forma, para evitar la indefensión del administrado”.

La Jurisprudencia define la motivación como la “exteriorización de las razones que sirvieron de justificación, de fundamento, de la decisión jurídica contenida en el acto, como necesaria para conocer la voluntad de la administración tanto en cuanto la defensa del particular, que por omitirse las razones se verá privado o, al menos restringido en sus medios y argumentos defensivos, como respecto al posible control jurisdiccional si se recurriera contra el acto” (STS de 15-10-1981). “La motivación del acto administrativo -declara la STS de 18-4-1990- cumple deferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, pero en el terreno formal es la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es solo una cortesía sino que constituye una gran garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad “de criticar las bases en que se funda; además, y en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración- artículo 106.1 de la CE. – que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios”.

Como ha supuesto de relieve un caracterizado sector de la doctrina, la motivación es un medio técnico de control de la causa del acto, y de ahí que no se trate de un simple requisito meramente formal, sino de fondo, que no se cumple mediante el empleo de cualquier fórmula convencional, sino que ha de ser

suficiente, esto es, ha de dar razón plena al proceso lógico y jurídico determinante de la decisión (STC de 17-7-1981) o como declara la STS de 16-6-1982 “debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos por lo que la expresión legal “sucinta” no se puede interpretar en el sentido de que basta apuntar un principio de motivación, aunque si es “suficientemente indicativa”, la exigencia debe estimarse cumplida”. La utilización de formularios o modelos es correcta si con esa respuesta genérica se da adecuada respuesta al problema planteado, permitiendo conocer las razones de la decisión. También cabe la motivación por remisión al expediente y a informes (SSTC 174/1987, 146/90) precisando el Tribunal Supremo que “En el derecho positivo español la motivación puede recogerse en el propio acto, o puede encontrarse en los informes o dictámenes previos cuando el acto administrativo se produzca de conformidad con los mismos que queden incorporados a la resolución (STS de 14-09-2012, Rec. 1359/2011).

En cuanto al momento de la motivación, es interesante la reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo del 19 de Febrero de 2013 (Rec. 6429/2011) que sienta criterios sobre el momento de motivar y las consecuencias de la falta de motivación en tiempo y forma, determinando que no procede convalidar o “remendar” la motivación administrativa con la aportada en vía judicial.

Hemos de recordar que la falta de motivación, como regla general, es motivo de anulabilidad del acto si produce indefensión (no en el caso de sanciones, donde al estar en juego un derecho fundamental como es el de la presunción de inocencia se produce la nulidad radical). Pero si la motivación es exigible a todos los actos de aplicación de los tributos, como actos administrativos que son, se hace más patente esta necesidad si cabe en los procedimientos de comprobación de valores, por ello a la motivación de los actos de comprobación de valores dedica la LGT una más específica regulación. Como dice BONET SÁNCHEZ “Es unánime la doctrina y la jurisprudencia acerca de la necesidad de motivar los actos administrativos en general y, de modo específico, los de comprobación de valores, habiéndose señalado su fundamento constitucional en diversos principios, como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad o igualdad, o en el derecho a la tutela judicial efectiva, en la medida en que la falta de motivación provoca la indefensión del interesado, que no puede acatar o recurrir un acto administrativo

por desconocer el iter argumental que lleva a la valoración efectuada”¹⁰⁹. Pero lo que exige no es una simple motivación sino que la misma sea suficiente, entendida tanto por el Tribunal Supremo (STS de 3-12-1999), como por la Audiencia Nacional (SAN de 13-5-1999), los Tribunales Superiores de Justicia o el TEAC (R. de 20-07-1995) como la concreta, individualizada, analítica y en definitiva, aquella a través de la cual el contribuyente y el órgano que, en su caso, la haya de enjuiciar puedan llegar a comprender el proceso lógico sobre el que se asienta¹¹⁰.

La comprobación de valores podrá utilizarse como procedimiento independiente, pero también dentro de procedimientos iniciados por declaración, en procedimientos de comprobación limitada y en los de inspección. En cualquiera de esos casos se otorga al obligado el derecho de promover la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 LGT y 161 y 162 RGAT. En este caso se establecen unos límites en la valoración de los bienes a favor del interesado, pues si la diferencia de valores entre el dado por la Administración y la contradictoria del obligado es en términos absolutos igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación servirá la aportada por éste.

En cuanto al plazo de resolución, su establecimiento y la regulación de los efectos de la falta de resolución expresa en plazo permite a los obligados conocer, en primer lugar, cuanto pueden esperar a que quede resuelto el procedimiento, y en segundo lugar, saber cuándo pueden entender que se producen los efectos del silencio administrativo a la hora de ejercitar sus derechos a los medios de revisión. El art. 104 LGT regula que el plazo para notificar la resolución será el que disponga la normativa que regule cada procedimiento, y como máximo el de seis meses, salvo que disponga otra cosa una ley o una norma comunitaria europea, así como que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses. La propia LGT excluye de este plazo máximo de duración al procedimiento de apremio y al procedimiento Inspector, puesto que, como

¹⁰⁹BONET SÁNCHEZ, M.P.: “De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración.” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 16/2006. Aranzadi, 2006.

¹¹⁰ÁLVAREZ MARTINEZ, J.: “La motivación de los actos tributarios”. Marcial Pons. 1999, pág. 206.

veremos al tratar específicamente de estos procedimientos, el procedimiento de apremio no tiene plazo, y el de inspección pese a tener un plazo máximo de duración establecido, puede continuar de manera indefinida puesto que no está sujeto a caducidad. El RGAT ha compilado en su Disposición Adicional Primera los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios.

Conforme se establece en la Exposición de motivos del RGAT, la citada disposición adicional primera, “resulta necesaria por la derogación expresa del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, uno de cuyos objetivos era determinar los procedimientos tributarios en los que los efectos de la falta de resolución expresa eran desestimatorios. La vigencia de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la que se reconoce la especialidad de las actuaciones administrativas en materia tributaria, declara que en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán, en todo caso, los previstos en la normativa tributaria. Por ello, el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha regulado los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, para su aplicación a aquellos supuestos en que no esté regulado expresamente en la normativa reguladora del procedimiento. Además, el citado artículo ordena que en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular el régimen de actos presuntos que corresponda. Es por esta razón por la que se incluyen en esta disposición adicional primera la relación de procedimientos tributarios cuya normativa reguladora no establecía expresamente el régimen de actos presuntos”.

El artículo 104.2 de la LGT establece también una novedad importante, y es que dispone que *“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”*, y además que *“los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”*. Se da certeza así a los plazos y además se evitan comportamientos del obligado tributario

que pudieran dilatar intencionadamente la duración del procedimiento con la finalidad de que este exceda del plazo establecido.

En cuanto a las dilaciones, lo primero que tenemos que hacer es delimitar el concepto de dilación. Así, una dilación se produce desde el momento en que el tiempo empleado en el cumplimiento de un trámite excede del plazo concedido por la Administración para su realización, y ese tiempo no se computa en el plazo de duración del procedimiento, salvo que sea por causa imputable a la propia Administración.

A la vista de la actual regulación de las dilaciones en la LGT, no computarán en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, ni los excesos sobre los plazos señalados por la Inspección al contribuyente para el cumplimiento de trámites -dilaciones imputables al contribuyente-, ni los excesos sobre los plazos señalados por la Inspección a terceros para el cumplimiento de los requerimientos que esta realice - dilaciones imputables a un tercero-. Por tanto, será el contribuyente quien tendrá que probar que la causa por la que se produce esa dilación es imputable a la Administración, por ejemplo, por requerimientos mal realizados. Con la regulación actual, es el contribuyente quien tiene la carga de la prueba a efectos de imputar la dilación a la Administración, ya que la existencia de la dilación es una cuestión objetiva. El artículo 104 del RGAT realiza una enumeración abierta de casos en los que se considera que existe dilación por causa no imputable a la Administración, entre las que están, por ejemplo, los aplazamientos del plazo para el cumplimiento de trámites solicitados por el obligado tributario o su representante.

Tampoco se computarán en el plazo las “interrupciones justificadas” que conviene distinguir el concepto de “dilación”, puesto que, como hemos visto, conforme al artículo 104.2 párrafo 2º, los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente tampoco se computarán en el plazo de resolución. Pues bien, las interrupciones justificadas son exclusivamente las establecidas en el artículo 103 del RGAT, principalmente por peticiones de informes o valoraciones a otros órganos, o en casos de fuerza mayor, a cuya lectura nos remitimos.

Para concluir, en la LGT se regula el régimen de los actos presuntos en defecto de la regulación expresa de cada procedimiento, dependiendo de la naturaleza del

procedimiento y de si se trata de procedimientos iniciados de oficio o a instancia de parte.

Así el apartado 3 del artículo 104 de la LGT establece que en los procedimientos iniciados a instancia de parte, en defecto de regulación expresa, al vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la CE y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Además, en estos procedimientos iniciados a instancia de parte se señala que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

Por su parte el apartado 4 del artículo 104 de la LGT se refiere a los procedimientos iniciados de oficio, estableciendo que en estos casos en ausencia de regulación expresa se distinguirá:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

En lo referente al plazo de las actuaciones la cuestión fundamental es que al estar ligada la duración al momento de interrupción de la prescripción, en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos en los que el incumplimiento del plazo determine la caducidad del procedimiento, la exigibilidad de muchos créditos tributarios está condicionada directamente a la duración de las actuaciones y a su cómputo.

En este sentido, el apartado 5 del artículo 104 nos recuerda que la caducidad de un procedimiento no producirá por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, ni se

considerarán requerimientos previos que impidan la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT en lugar de sanciones, en los casos en que el obligado tributario regularice extemporáneamente su situación tributaria después de iniciado el correspondiente procedimiento. También nos recuerda que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Esta regulación reproduce, con las necesarias especialidades, lo establecido en los artículos 43 y 44 de la LRJPAC en cuanto al silencio administrativo y en el artículo 92 de la LRJPAC que regula los requisitos y efectos de la caducidad en el orden administrativo, resultando algunos preceptos de aplicación supletoria, por ejemplo, el apartado 2 de este último artículo cuando dispone que *“no podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho al referido trámite”*.

En el RGAT se contienen una serie de procedimientos tributarios en los que se contempla la caducidad como una forma de terminación del procedimiento.

5.4.1.14 Las notificaciones en materia tributaria.

No podemos desarrollar una exposición relativa a las obligaciones procedimentales, como correlativo de los derechos y garantías del contribuyente, sin referirnos, aunque sea de forma sucinta, a un elemento imprescindible para la eficacia de cualquier acto administrativo, y por ende, de los actos en materia tributaria, como es la notificación de las resoluciones.

La regulación de esta materia es en sí misma una garantía de los derechos de los administrados, y así se regula en la LRJPAC, con carácter de normativa básica, en el Capítulo III del Título IV, relativo a la eficacia de los actos, que impone la obligación de notificar a los interesados las resoluciones y los actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, y regula la práctica de las notificaciones en el artículo 59 LRJPAC. Establece la norma administrativa que la notificación se llevará a cabo por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción

por el interesado (obligado tributario) o su representante, así como de la fecha, la identidad del receptor y el contenido del acto notificado.

El régimen de las notificaciones tributarias es en general el regulado en la LRJPAC, si bien con las especialidades que establece la normativa tributaria, que las regula en los artículos 109 a 112 de la LGT, y el RGAT dedica también su sección 4ª a regular algunos aspectos de estas notificaciones (artículos 114 a 115 bis). En estas normas se prevén las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del derecho administrativo y se recogen determinadas medidas encaminadas a reforzar la efectividad de las mismas como la ampliación de las personas legitimadas para recibirlas o la previsión de que, en caso de notificación por comparecencia, se tendrá por notificado al obligado en las sucesivas actuaciones del procedimiento salvo la liquidación, que deberá ser notificada en todo caso.

La cuestión fundamental es que los actos no notificados podrán ser válidos, pero carecerán de eficacia, es decir, no producirán efectos para el administrado, ya que como establece el artículo 58.1 de la LRJPAC, *“se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses”*. La notificación es el presupuesto para el despliegue del resto de derechos que tiene el interesado en un procedimiento en concreto, pues si no se le notifica adecuadamente la iniciación del mismo o de la liquidación que da origen al procedimiento, no podrá ejercer sus derechos de oposición al mismo, por ejemplo.

Es por esto, que tanto la normativa general como en la específica tributaria, antes citadas, se regula de manera pormenorizada los requisitos para considerar las notificaciones realizadas de manera válida: contenido de las notificaciones, forma de realizar las notificaciones, lugar para la práctica de las notificaciones, el rechazo de la notificación, los requisitos para la validez de las notificaciones por comparecencia, etc.

El contenido de las notificaciones se regula por la normativa de manera que se establece un contenido mínimo necesario para que la notificación se considere válida y produzca efectos, considerándose que en otro caso se produciría la indefensión del interesado. Así, el artículo 58.2 de la LRJPAC, establece que *“Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan,*

órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.”

En esta materia destacan por la casuística que se produce en cuanto a notificaciones mal realizadas y la litigiosidad que esto genera por conculcar un derecho esencial en el procedimiento administrativo como es el derecho de defensa, las cuestiones relativas a la práctica de las notificaciones, y a estas cuestiones es a las que nos vamos a referir principalmente, y a la importancia que han adquirido en el ámbito tributario las denominadas “notificaciones electrónicas” cuya potenciación en el ámbito tributario ha sido muy destacada, y que evitan en gran medida la litigiosidad a que nos referimos.

A estos efectos, debemos hacer mención, en primer lugar, al domicilio fiscal, que podemos definir como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Su determinación y modificación se regulada en el artículo 48 LGT, y el art. 113 del RGAT, aunque la ley contiene reglas específicas para la fijación y modificación del domicilio fiscal, en cada caso.

En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado el obligado tributario, por sí mismo o por medio de su representante, tiene derecho a señalar un domicilio para notificaciones distinto del domicilio fiscal, estando obligada en estos casos la Administración a dirigir las notificaciones derivadas de dicho procedimiento al domicilio señalado, y solo si no se ha señalado dirigirá la Administración la notificación al domicilio fiscal, conforme al artículo 110.1 de la LGT. Una vez realizados válidamente dos intentos de notificación en el domicilio señalado a tal efecto por el interesado con resultado de ausente, o bien, un solo intento si el resultado fue desconocido, podrá acudir la Administración tributaria a la publicación edictal del artículo 112 de la LGT.

En los procedimientos iniciados de oficio, sin perjuicio de que la notificación pueda realizarse por la Administración “en cualquier lugar adecuado a tal fin”, que es una cláusula de cierre que se establece en el artículo 110.2 de la LGT, en este caso constituye un derecho del obligado tributario el que las notificaciones se deban realizar de manera preferente en su domicilio fiscal, imponiéndose a la Administración además, el deber de realizar una actividad de búsqueda de otras posibilidades de notificación en caso de no poder realizar la notificación en dicho domicilio. Esa actividad de búsqueda de otras posibilidades de notificación, en centros de trabajo, establecimientos empresariales, etc..., donde pueda localizarse

al obligado tributario para hacerle entrega de la notificación, no se configura en el ordenamiento tributario como una posibilidad, valga la redundancia, sino como un requisito necesario de una mínima diligencia, antes de que la Administración tributaria pueda acudir válidamente a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 antes citado.

En el artículo 112 de la LGT se regula la notificación por comparecencia cuando no ha sido posible realizar la notificación en el domicilio fiscal o en el domicilio señalado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, a la que solo podrá acudir una vez que se hayan realizado válidamente dos intentos de notificación con resultado de ausente, o un solo intento de notificación con resultado de desconocido en dicho domicilio, debiendo quedar acreditados en el expediente las circunstancias de estos intentos de notificación. En tal caso, transcurridos 15 días naturales desde que el obligado tributario haya sido citado para comparecer por medio de la publicación edictal, contados desde el día siguiente al de la publicación del anuncio, sin que este haya comparecido en las oficinas públicas, se le tendrá por notificado del trámite entendiéndose producida la notificación a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Dicho esto, hay que señalar que la legislación relativa a la notificación por comparecencia ha sido en los últimos tiempos bastante cambiante en cuanto a la forma de realizarse la publicación del anuncio para ser notificado por comparecencia se refiere, lo que da idea de su importancia, a efectos de garantizar que el obligado tributario no se sienta indefenso por desconocer la existencia de dicha citación. En este sentido, el avance de los nuevos medios electrónicos y telemáticos en materia de notificaciones, y la creación de las sedes electrónicas de los distintos organismos públicos, determinó en el ámbito tributario que la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, por medio de su artículo 45, operara una modificación del artículo 112 LGT estableciendo una regla específica para la Agencia Estatal de Administración Tributaria que le habilitaba para publicar los anuncios de citación para comparecencia en su Sede Electrónica, regulada en la Orden EHA/1843/2011, de 30 de junio. Las demás Administraciones tributarias –no estatales– podrían publicar en su sede electrónica a partir del momento en que optaran por este medio de publicación, de manera expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el Boletín Oficial

correspondiente. Se sustituía así la citación por comparecencia mediante la publicación del anuncio en Boletines oficiales vigente hasta ese momento, por la notificación en el portal electrónico, del organismo tributario correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP).

Sin embargo, esta regulación del artículo 112, en lo que respecta a la publicación en sede electrónica del anuncio para citación por comparecencia, ha quedado derogada por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de Racionalización de Sector Público y Otras medidas de reforma administrativa, que en su artículo 26 da nueva redacción al citado artículo 112 de la LGT. Antes de entrar a comentar los cambios que introduce en este ámbito, es necesario señalar la implantación, a partir del 1 de junio de 2015, por esta norma de un sistema automatizado de remisión y gestión telemática para la publicación de los anuncios de notificación en el BOE, que se convierte en el Tablón Edictal Único, como diario oficial de toda la organización estatal, no solamente de la Administración General del Estado, sino también de las Administraciones autonómicas y locales, siendo sus publicaciones de carácter gratuito. Pues bien, enlazada con esta medida se encuentra la modificación del artículo 112 de la LGT y la de la letra b) del artículo 29.4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en materia de notificaciones, que tienen por objeto incluir entre las notificaciones del tablón edictal único, respectivamente, las notificaciones en los procedimientos tributarios y aquellas correspondientes a los procedimientos catastrales de valoración colectiva. Por lo que respecta a las notificaciones en el ámbito tributario, señalar que cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación –un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar- y se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán los lunes, miércoles y viernes de cada semana, por una sola vez para cada interesado, en el BOE. En este sentido, destacar que se suprime la referencia a la notificación en la sede electrónica del organismo correspondiente y que la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los

anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden. Por último, este cambio entrará en vigor el 1 de julio de 2015 y se aplicará a todas las notificaciones que hayan de practicarse por las administraciones tributarias a partir de esa fecha, aunque los procedimientos tributarios se hubieran iniciado con anterioridad.

La materia de las notificaciones ha generado toda una casuística derivada de la práctica de las mismas que excede del contenido del presente trabajo, regulando de manera exhaustiva la materia tributaria el plazo de emisión de las notificaciones, el contenido de las notificaciones, los defectos de contenido, el lugar de práctica de las notificaciones, la convalidación de las notificaciones defectuosas, etc... No obstante, consideramos de interés hacer referencia, por su novedad, y en lo que afectan a los derechos y garantías para el contribuyente, a las denominadas “notificaciones electrónicas”.

La práctica de las notificaciones por medios electrónicos se regula en los artículos 35 a 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, que desarrolla parcialmente a la LAECSP, constituyendo la notificación electrónica, con carácter general, un derecho al que se puede optar por el obligado tributario conforme a la LAECSP y el artículo 96 LGT. Sin embargo, como veremos en el apartado siguiente, el artículo 115 bis del RGAT, que regula las notificaciones en dirección electrónica habilitada, establece la posibilidad de “obligar” a determinados contribuyentes a que las notificaciones que les dirija la Administración tributaria se realicen de manera exclusiva por medios electrónicos.

A tal efecto, el artículo 115 bis del RGAT, establece lo siguiente:

“1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo

28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.”

En aplicación de esta norma, la práctica totalidad de las personas jurídicas se han ido incluyendo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias (N.E.O.) para las notificaciones procedentes de este organismo, proceso paulatino, puesto que la inclusión en el sistema ha de notificarse de manera individualizada. Como reafirma el apartado 6 del art. 115 bis RGAT, fuera de los supuestos contemplados, para que la notificación se practique utilizando medios electrónicos, se requerirá que el obligado tributario haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.

La notificación obligatoria por medios electrónicos, ha sido objeto regulación en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La finalidad del uso de las notificaciones electrónicas no es otra que eliminar toda esa casuística de notificaciones mal realizadas que acarrean los métodos tradicionales, puesto que el mero acceso por el contribuyente a la “dirección electrónica habilitada” supone la notificación de las comunicaciones que le hayan sido enviadas por la Administración tributaria, dándosele igualmente por notificado si transcurren 10 días sin haber accedido al buzón electrónico. Se elimina así, para los obligados incluidos en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias, la necesidad de ser citados para notificación por comparecencia. En nuestra opinión, la notificación por medios electrónicos interesa a ambas partes, al obligado tributario y a la Administración, como una moderna manifestación del principio de seguridad jurídica.

Aunque se trate de notificaciones electrónicas, la regulación del concepto de “notificación”, de su contenido mínimo, de las condiciones para su eficacia, de las de su obligatoriedad, de los plazos para realizarlas, de los efectos de su práctica defectuosa, imposible o de su rechazo y de su sustitución por la publicación de su contenido debe buscarse en las previsiones generales de la LRJPAC, aunque, al respecto, la Ley 11/2007 no ha establecido ningún tipo de relación con la LRJPAC. Teniendo en cuenta que ambos textos son de carácter básico (aunque uno especial y el otro general), esta falta de previsión ha sido la causa de una de las mayores críticas que han recibido las dos Leyes, y es que han perdido la oportunidad de fijar su régimen jurídico completo.

No obstante, cierto es que, de la lectura de ambos regímenes, pueden desprenderse cuatro características y peculiaridades propias de la regulación de este tipo de notificaciones: la necesidad de elección o consentimiento expreso del medio, el momento en que se entiende practicada la notificación, la eliminación del segundo intento de notificación y, en relación con la misma, la previsión de entender rechazada una notificación por no haber accedido a su contenido durante los diez días naturales siguientes a su puesta a disposición.

El sistema permite también el registro y la gestión de apoderamientos para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, en atención a los colaboradores sociales en materia tributaria.

5.4.1.15 El derecho a relacionarse con la Administración tributaria por medios electrónicos.

En el apartado anterior nos hemos referido a la importancia que han ido adquiriendo en el ámbito tributario las notificaciones electrónicas, sin embargo, esto es solo una manifestación de un nuevo marco de derechos más amplio, establecido como norma básica en la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, LAECSP, desarrollada parcialmente por el Real Decreto 1671/2009.

La LAECSP, vino a consagrar la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación para dichas Administraciones, entre ellas, las Administración tributaria.

En efecto, el artículo 6.1 de la LAECSP, señala que los ciudadanos podrán relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas para ejercer los derechos previstos en el artículo 35 de la LRJPAC, obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones y para formular solicitudes, así como para manifestar su consentimiento, entablar pretensiones, realizar pagos o transacciones y para oponerse a las resoluciones y actos administrativos.

El artículo 45 LRJPAC establece que las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias.

En el ámbito tributario, esta misma filosofía se recoge de forma expresa en el artículo 96 de la LGT y en los artículos 82 y siguientes del RGAT. El artículo 96 LGT regula la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas estableciendo que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, y que los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las

garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, siempre que esto sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria.

Así pues, ni el artículo 45 LRJPAC, ni el artículo 96 de la LGT, lo configuran como un verdadero derecho subjetivo. Los dos contemplan que los ciudadanos podrán relacionarse telemáticamente con la Administración con carácter general, pero este derecho no será un verdadero derecho subjetivo hasta la promulgación de la LAECSP.

Esta utilización de medios electrónicos o telemáticos no siempre será optativa. De este modo, como ya apuntaba la Disposición Adicional decimoctava de la LRJPAC, la relación telemática se convierte algunas veces en obligatoria, de la misma forma que en algunos casos se encuentra expresamente prohibida, aspectos a los que nos vamos a referir más adelante al analizar el contenido de la LAECSP.

Así pues, los derechos de los obligados en sus relaciones con la Administración tributaria a que nos hemos referido y a los que nos queda por referirnos en el presente trabajo, han de poder hacerse efectivos mediante su ejercicio por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, además de poder realizar por estos medios la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y el pago de deudas tributarias, ejercer las acciones de impugnación oportunas, etc..., para lo que se ha producido y se está produciendo una paulatina adaptación de la Administración tributaria y una importante inversión en medios que faciliten estos derechos. De hecho, cada vez son más los casos en los que las declaraciones y autoliquidaciones deben presentarse mediante la utilización de medios electrónicos de forma obligatoria, conforme a la previsión establecida en el art. 98.4 LGT. No cabe tampoco desconocer, que la presentación de declaraciones por medios electrónicos supone también un importante ahorro de costes indirectos a los contribuyentes.

Volviendo al análisis de este nuevo marco de derechos referidos en la LAECSP, en primer lugar, es importante destacar el cambio que ha aportado esta ley a la hora de sustituir cualquier referencia a los medios informáticos y telemáticos por la alusión a los medios electrónicos, lo cual encuentra su justificación en la definición de estos últimos que ofrece la letra p) de su Anexo (cualquier *“mecanismo, instalación, equipo o sistema que permite producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones; incluyendo cualesquiera redes de*

comunicación abiertas o restringidas como Internet, telefonía fija y móvil u otras”). De modo, la Ley ha apostado por un nuevo concepto omnicompreensivo que abarca cualquiera de los medios especificados por la normativa hasta el momento¹¹¹.

Entrando con la valoración del derecho, el primero de los aspectos que debe resaltarse es el carácter no absoluto con el que la LAECSP lo ha configurado, y es que ha limitado su procedencia tanto al enumerar los supuestos en los que tendrá lugar como al prever que una norma con rango de ley pueda impedir su ejercicio. En este sentido, el primer apartado del artículo 27 LAECSP señala que *“los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico”*.

Además, como señala el artículo 27.6 de la LAECSP, las Administraciones podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónico de forma reglamentaria, por lo que, junto a la posibilidad de su prohibición, la Ley permite su transformación en una obligación (como en el caso de la A.E.A.T. mediante el Real Decreto 1363/2010, antes comentado que lo establece para determinados obligados tributarios). No obstante, y aunque se limite dicha opción a que *“los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”*, sorprende que la prohibición de una posibilidad reconocida por una ley que, además, es de carácter básico, pueda realizarse a través de disposiciones de rango reglamentario, y es que, igual que ocurre en los casos donde se exige la utilización de un medio no electrónico, lo más lógico sería que también

¹¹¹Así, entre otros, lo señala COTINO, quien entiende que tanto la informática (dedicada al tratamiento automático de la información) como la telemática (caracterizada por la comunicación entre equipos informáticos distintos) encuentran, sin duda, cabida en este nuevo concepto. (COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 148).

se requiriera el rango legal para incluir a los ciudadanos en un sistema de notificaciones electrónicas obligatorias.

En cualquier caso, otra de las características del derecho que se desprende del segundo apartado del artículo 27 de la LAECSP es que su ejercicio conllevará, en todo caso, la prestación del consentimiento expreso, si bien, como añade el apartado 1, *“la opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido”*.

La principal consecuencia derivada del reconocimiento de este derecho ha sido la correlativa obligación administrativa de disponer de los medios necesarios para hacer efectivo su ejercicio, y es que su formulación y desarrollo se ha hecho a través de normas categóricas que contienen la condición de aplicación y no requieren de una interpretación sistemática ni de un desarrollo posterior.

Entre los derechos reconocidos por la LAECSP a los ciudadanos destacamos los siguientes:

a) Relacionarse con la Administración utilizando medios electrónicos para cualquier procedimiento o servicio. (art. 6.1. LAECSP).

b) Elegir cómo relacionarse con la Administración (electrónicamente o por otro canal), con las excepciones previstas legal y reglamentariamente. A este derecho y a sus posibles excepciones, ya nos hemos referido.

c) No aportar los datos y documentos que ya obren en poder de las Administraciones Públicas. (Como ya hemos dicho en el apartado anterior correspondiente, el reconocimiento de este derecho no ha sido más que una reiteración del que ya contemplaba el artículo 35.f) de la LRJPAC o, posteriormente, en el artículo 99.2 de la LGT, pero con el gran avance de acabar con su limitación a la no aportación de documentos que ya estuvieran en posesión de la Administración actuante).

d) Conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de sus procedimientos en los que sean interesados.

Al respecto, debe destacarse que el artículo 37.1 de la LAECSP obliga a que en los procedimientos gestionados electrónicamente en su totalidad se ponga a disposición del interesado un servicio electrónico de acceso restringido donde, previa identificación, se pueda consultar (como mínimo) la información sobre el estado de tramitación de los procedimientos (la relación de los actos de trámite

realizados, la indicación sobre su contenido y la fecha en la que fueron dictados), a no ser que la normativa aplicable establezca restricciones a dicha información. Asimismo, como señala el segundo apartado, dichos servicios electrónicos también deberán habilitarse en el resto de procedimientos, si bien en tales casos será suficiente con que comprendan la fase en la que se encuentran los procedimientos y el órgano o unidad que es responsable.

Así pues, aparece un nuevo ejemplo del mayor reconocimiento de derechos del que gozan los usuarios de los nuevos medios, si bien la diferencia se justifica en este caso por el elevado grado de detalle de información que debería poseer el administrador del sistema y por la posibilidad de conocer dicha información a través de los medios tradicionales¹¹².

a) Obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de sus procedimientos.

En relación con esta disposición, debe señalarse, en primer lugar, el concepto de “documento electrónico” que consta en la letra j) del Anexo de la LAECSP, ya que los define como la “información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado”. De este modo, teniendo en cuenta que se define el documento electrónico como un paquete de información, parece claro que no es posible distinguir entre copias y originales de los mismos, por lo que la prestación de este derecho se concretará, en realidad, en dar a conocer la información que se solicite a través de un soporte electrónico. Así pues, su cumplimiento tendrá lugar con el acceso a la información mencionada, sin que parezca que deba tenerse en cuenta si se trata de procedimientos en curso o si ya han acabado.

El avance en el uso de medios electrónicos para relacionarse con la Administración tributaria en los últimos años ha sido extraordinario. En consonancia con las normas anteriores, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha venido dedicando en los últimos años una parte considerable de sus

¹¹²Al menos, así lo entiende COTINO HUESO, L.: *Derechos del ciudadano*, Op. Cit., pág. 204.

esfuerzos a explotar al máximo las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías para facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la relación telemática de trámites en su Sede Electrónica. En esta línea se ha producido una evolución de los sistemas de identificación de los ciudadanos antes la Administración tributaria, ampliándose paulatinamente los procedimientos en los que la identificación se realiza mediante un sistema de firma no avanzada, es decir, sin necesidad de certificado electrónico o D.N.I. electrónico, con lo que se posibilita una generalización mayor del uso de los nuevos medios de relación. La firma electrónica no avanzada se basa en una clave de acceso obtenida en un registro previo como usuario ante la A.E.A.T., que permite la debida identificación para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones, y está regulada en la Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Presidencia de la AEAT, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada. Es el denominado “Pin24h” que cuenta con una clave de usuario y una contraseña.

Por lo que respecta al pago de deudas, la Resolución de 3 de junio de 2009 de la Dirección General de la AEAT sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito, establece el procedimiento para la realización de ingresos a través de la Sede Electrónica de la AEAT, configurándose como imprescindible para ello que el ordenante del pago disponga de un sistema de firma electrónica avanzada admisible. Sin embargo, considerando que un sistema de firma electrónica no avanzada “Pin24h” cuenta con suficientes garantías y condiciones de seguridad, y en el contexto de continuar facilitando el pago de deudas por medios telemáticos se aprueba la Resolución de 4 de marzo de 2014, de la Dirección General de la AEAT, que extiende el uso de estos medios de identificación para pago de deudas por cargo en cuenta por personas físicas de sus autoliquidaciones, liquidaciones practicadas por la Administración, y determinadas tasas.

5.4.1.16 El derecho a recurso administrativo en materia tributaria.

El artículo 36 de la LDGC reconocía a los contribuyentes el derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la administración tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que formularse, tal y como ya hemos visto al tratar del contenido de las notificaciones, se contemplaban ya estas previsiones en la LRJPAC, normativa básica en toda la materia tributaria.

El artículo 6 de la actual LGT reconoce el derecho a impugnar en vía administrativa y jurisdiccional los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, derecho que se haya recogido además en el artículo 222.1 LGT en cuanto al recurso de reposición, y en los artículos 226 y 227 LGT, respecto de la reclamación económico-administrativa.

No obstante, la LGT contempla a lo largo de su articulado varias excepciones en las que no cabrá recurso o se limita y condiciona este derecho. Aunque a algunas de estas excepciones ya nos hemos referido en los apartados correspondientes, pasamos a realizar una enumeración de las mismas. Así:

a) La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación. (Artículo 89.4 LGT).

b) No podrá entablarse recurso alguno contra la información comunicada por la Administración tributaria del valor a efectos fiscales de bienes inmuebles previo a su adquisición o transmisión a que se refiere el artículo 90 de la LGT. Podrá entablarse recurso contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. (Artículo 90.3 LGT).

c) La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare – por tanto, no será recurrible –, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método. (Artículo 158.2 LGT).

d) El informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma previsto en el artículo 15 de la LGT y los demás actos

dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. (Artículo 159.7 LGT).

e) El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de la LGT. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.

El derecho a los recursos administrativos tiene su fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE, en el derecho que tienen todos los ciudadanos de acceso a la justicia. Partiendo de la existencia de un control jurisdiccional absoluto de la actividad administrativa reconocido en el artículo 106.1 de la CE, ya se trate de potestades regladas o discrecionales, debe tenerse en cuenta que los administrados no solo tienen derecho a la tutela judicial, con todas las garantías que de este derecho derivan, tales como, el derecho de acceso a la jurisdicción, al recurso, a una resolución motivada y fundada en Derecho, a una respuesta congruente o, finalmente, a no padecer indefensión, sino también el derecho a que el proceso en el que se desenvuelven sus pretensiones lo sea con todas las garantías, lo que necesariamente supone que en la tramitación de todo procedimiento jurisdiccional concurren una serie de garantías, como son el derecho al juez predeterminado por la ley, el derecho al juez imparcial, el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y, finalmente, el derecho a la tutela cautelar, derechos todos reconocidos en el artículo 24.2 de la CE.

Para poder acceder a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa es necesario agotar previamente los recursos en vía administrativa, en concreto la vía económico-administrativa, puesto que el recurso de reposición en materia tributaria se establece con carácter potestativo (artículo 222.1 de la LGT).

La regulación general de los recursos administrativos se contiene en la LRJPAC, en sus artículos 107 y siguientes, constituyendo la normativa básica aplicable en defecto de regulación específica en materia tributaria.

La LRJPAC, establece, en su redacción actual, que contra las resoluciones administrativas y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos podrá interponerse por los interesados o bien el recurso de alzada ante el órgano superior jerárquico del que los dictó, o bien, con carácter potestativo, el recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto. En consecuencia, y en resumen, se configuran, con carácter general, como recursos administrativos previos a la vía judicial, el recurso de alzada con carácter obligatorio ante el órgano superior jerárquico, y el recurso de reposición con carácter potestativo ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado.

Pero el ámbito tributario, o si se quiere el espacio económico-administrativo, tiene su propia especialidad, pues en sustitución del recurso de alzada, quien pretenda acudir a la vía judicial deberá plantear necesariamente, con carácter previo, una reclamación económico-administrativa. De acuerdo con lo expuesto, y en otras palabras, en materia tributaria la reclamación económico-administrativa sustituye en el ordenamiento jurídico español al recurso administrativo ordinario de alzada, no es adicional al recurso de alzada sino sustitutiva del mismo.

La LGT dedica a la revisión en vía administrativa su Título V, y dentro del mismo su Capítulo III al recurso de reposición (artículos 222 a 225), y el Capítulo IV a las reclamaciones económico-administrativas (artículos 226 a 249) que ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el RGRV, RD 520/2005.

El artículo 213.1 de la LGT establece que: *“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante :a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas.”*

A los procedimientos especiales de revisión dedicaremos el apartado siguiente, por lo que pasamos a referirnos a los dos recursos administrativos posibles en materia tributaria que regula la LGT, el potestativo de reposición, y la reclamación económico-administrativa, haciendo referencia, por lo extenso de la materia exclusivamente a la tramitación, la materia y los actos impugnables y dejando la suspensión de la ejecución de los actos por recurso para un apartado posterior de esta exposición, en cuanto que consideramos dicha suspensión como un derecho más del obligado tributario en los supuestos en que así está establecida.

Conforme a esta regulación, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa puede interponerse recurso de reposición, de manera potestativa y sin que puedan simultanearse ambos recursos, siendo en cualquiera de los casos el plazo para interponer el recurso o la reclamación de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o se produzcan los efectos del silencio administrativo (artículo 222 y 235 LGT). En ambos casos el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que en el caso del recurso de reposición será el competente para conocer del mismo y resolverlo, y en el caso de la reclamación económico-administrativa deberá remitirlo al tribunal económico-administrativo competente junto con el expediente administrativo en el plazo máximo de un mes. Se establecen reglas de inadmisión y tramitación en el caso de que pese a la prohibición establecida el interesado presente ambos recursos.

Las resoluciones que se adopten tanto en reposición como en las reclamaciones económico-administrativas serán motivadas en todo caso, y el órgano competente para resolver no podrá abstenerse de hacerlo alegando duda racional o deficiencia de los preceptos legales y en ambos casos se someterán a su conocimiento todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.

En el caso del recurso de reposición el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso (artículo 225.3 LGT), mientras que este plazo será de un año en el caso de las reclamaciones económico-administrativas (artículo 240.1 LGT). El silencio administrativo en el caso del recurso de reposición habilita para interponer la correspondiente reclamación económico-administrativa, y en el caso de la reclamación abre paso a la vía judicial. No obstante, persiste la obligación de resolver, por lo que deberá adoptarse resolución expresa.

En lo que se refiere a los sujetos legitimados para recurrir y a la materia y los actos susceptibles del recurso de reposición, se realiza una remisión a lo regulado para las reclamaciones económico-administrativas, estableciendo el artículo 222.1 de la LGT que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

La existencia de un procedimiento económico-administrativo propio y específico de la materia tributaria obedece a las peculiaridades que siempre han caracterizado la actividad de la Administración Tributaria.

La actual LGT, se refiere a los dos ámbitos diferenciados de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, por una parte, y de resolución de reclamaciones, por otra ¹¹³, y así en su artículo 83.2 mantiene la separación de funciones y establece que *“Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.”*

Tales son las similitudes con el proceso judicial y la independencia de los órganos encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que tradicionalmente se les ha denominado “Tribunales”, Los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar de su denominación de tribunales, no son órganos jurisdiccionales. En efecto, pese a la independencia funcional de la que gozan hay que destacar que se integran en la propia Administración, configurándose como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como consecuencia de su independencia funcional y separación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones. ¹¹⁴

En cuanto a la obligación que tienen los Tribunales Económico-Administrativos de resolver con arreglo a Derecho, hay que manifestar que esta característica justifica que se pueda afirmar que la justicia administrativa que imparten los órganos de esta vía es tuteladora de derechos e intereses legítimos. Protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos porque, siendo un procedimiento contra el acto, vincula a la

¹¹³La vigente Ley General Tributaria dedica su Título III a los procedimientos de aplicación de los tributos y su Título V a la revisión en vía administrativa.

¹¹⁴ Los Tribunales Económico-Administrativos tienen naturaleza de órgano administrativo, no de gestión sino de resolución de reclamaciones; esto es, órganos especializados dentro de la propia Administración, siendo la reclamación económico-administrativa una vía específica para la impugnación de determinados actos administrativos (TS 28-1-02, RJ 899; 22-3-03, RJ 2873).

Administración. En este sentido, los Tribunales Económico-Administrativos vienen obligados a fallar, de manera que, según señala expresamente el artículo 239.1 de la LGT: *“no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales”*.

En cuanto a la materia sobre la que estos órganos económico-administrativos van a desarrollar su actividad revisora, la vigente LGT, al referirse al ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas, regula de manera separada las reclamaciones económico-administrativas en materia tributaria (arts. 226 a 249 de la LGT) y las recaídas en otras materias -no tributarias- (D.A. 11ª de la LGT).

La materia Económico-Administrativa viene regulada en el artículo 226 de la LGT, y así estará integrada por:

- a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

Los actos reclamables están regulados en los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 227 de la LGT, siendo admisible la reclamación económico-administrativa, en relación con la materia reclamable, contra los siguientes actos, en general:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

- a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.
- c) Los que denieguen o reconozcan exenciones, bonificaciones o incentivos fiscales.

- d) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario.
- e) Los dictados en el procedimiento de recaudación.
- f) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.
- g) Las resoluciones expresas o presuntas de los Recursos de Reposición.
- h) Los actos que impongan sanciones tributarias.

Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

- a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.
- b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.
- c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
- d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En cuanto a los actos no reclamables, vienen establecidos en el apartado 5 del artículo 227 de la LGT. Así, no se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de los siguientes actos:

- a) Los actos que den lugar a una reclamación en vía administrativa, previa a la judicial, civil o laboral, o que pongan fin a dicha vía.
- b) Los actos de imposición de sanciones no tributarias.
- c) Los dictados en procedimientos en los que esté reservado al Ministro de Hacienda o al Secretario de Estado de Hacienda las resoluciones que ultimen la vía administrativa.
- d) Los actos dictados en virtud de una Ley del Estado que los excluya de la Reclamación Económico-Administrativa.

Por lo demás, en la actual LGT se mantiene el recurso extraordinario de revisión del que conocerá el Tribunal Económico-administrativo Central contra los actos en materia tributaria y las resoluciones económico-administrativas firmes, tanto de las pruebas que fueran de difícil o imposible aportación al tiempo de

dictarse la resolución como las de nueva obtención, por lo que se adapta así a lo dispuesto en la LRJPAC. Este recurso se regula en el artículo 244 de la LGT que establece que podrá interponerse por los interesados contra los referidos actos y resoluciones firmes *“cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme”*.

5.4.1.17 *El derecho a la actividad revisora de la Administración tributaria.*

La aplicación de los tributos supone también llevar a cabo una labor de revisión, que en sí misma es un derecho para el administrado y un deber para la Administración, y que puede llevarse a cabo por el propio órgano que ha dictado el acto o por el superior jerárquico, ya sea de oficio o a instancia del interesado, o por recurso ante el propio órgano que dictó el acto, en el caso del recurso de reposición, queda fuera de la aplicación de los tributos la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que como hemos visto en el apartado anterior se tramitaran y resolverán por los órganos administrativos especializados en la resolución de recursos en esta materia, los Tribunales económico-administrativos, como ya hemos comentado.

Una vez que en el apartado anterior hemos hecho referencia a los recursos a disposición del obligado tributario para oponerse a las resoluciones injustas o ilegales adoptadas por la Administración tributaria, dedicaremos este apartado al derecho que tiene el obligado tributario, y a la consecuente obligación para la Administración, de revisar de oficio sus propios actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones en los casos en que detecte que se han adoptado resoluciones injustas o ilegales por medio de los denominados *“procedimientos especiales de revisión”*, sin perjuicio, de que el obligado tributario tenga la posibilidad de instar esta revisión en determinados casos *“cuando ya no tiene la posibilidad del recurso como medio de defensa frente a los mismos”*.

En cuanto a estos procedimientos, destaca (y así se expresa en su exposición de motivos la propia LGT) la aproximación a la regulación de los mismos en la LRJPAC, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía jurisdiccional contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados.

La LGT dedica a la revisión en vía administrativa su Título V, y es el Capítulo I de este título que ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el Título II del RGRV.

En lo que se refiere a los procedimientos especiales de revisión, la LGT dedica a la regulación de estos procedimientos el Capítulo II de su Título V, y el artículo 216 de la LGT los enumera diciendo que *“son procedimientos especiales de revisión los de: a) Revisión de actos nulos de pleno derecho. b) Declaración de lesividad de actos anulables. c) Revocación. d) Rectificación de errores. e) Devolución de ingresos indebidos.”*

Como veremos, los tres primeros son instrumentos revisores, y los dos últimos no. No obstante, siguiendo la enumeración del artículo, pasamos a analizarlos a continuación:

a) La revisión de actos nulos de pleno derecho:

El artículo 217 LGT determina que este procedimiento se refiera a los actos *“que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo”*. Por tanto, si el acto es susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa el interesado lo alegará en dicho recurso o reclamación, y sólo procederá acudir a esta vía especial cuando no esté en plazo para interponer dicho recurso o reclamación.

Las causas de nulidad de pleno derecho son enumerados en el artículo 217.1 de la LGT, y coinciden expresamente con las establecidas en el artículo 62.1 de la LRJPAC. Así serán nulos los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

En principio, el procedimiento no tiene plazo para ejercitarse, salvo los límites establecidos en el artículo 106 de la LRJPAC, que establece que *“Las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*. Con amparo en este precepto, una cuajada jurisprudencia, dentro de la cual hay que situar, entre otras, la STS de 12 de febrero de 1996 (JT 1996,398), ha sentado que *“La prescripción de acciones opera como límite o excepción a la revisión de oficio en virtud de la prevalencia del principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad”*.¹¹⁵

No obstante, nosotros discrepamos de este criterio y sostenemos que la acción de nulidad no tiene límite temporal, por lo menos cuando se insta por el interesado, primero porque la norma fiscal no lo limita, y el artículo 106 LRJPAC es un precepto general, y segundo, porque consideramos que es prevalente el principio de legalidad, pues, en otro caso, estaríamos ante el mismo límite temporal de cuatro años fijado por la norma de manera expresa en los casos de rectificación de errores

¹¹⁵CAZORLA PRIETO, L. M. Derecho Financiero y Tributario. Parte general, quinta edición, Thomson-Aranzadi (2004). págs. 558-559.

o de anulabilidad de actos. La postura contraria da prevalencia al principio de seguridad jurídica que sustenta el artículo 106 LRJPAC antes referido y podría ser causa de oposición a la acción de nulidad de oficio por la Administración, puesto que, en principio la acción de nulidad la Administración la utilizará frente a la ilegalidad de actos favorables a los interesados, puesto que para los desfavorables dispone del instrumento de la revocación de actos, al que después nos referiremos.

Como decimos, el procedimiento de nulidad de los actos podrá iniciarse de oficio, o a instancia del interesado. En los procedimientos a instancia de parte se dará audiencia al interesado estableciendo el artículo 217.3 de la LGT las causas de inadmisión que, en todo caso, será motivada.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere, correspondiendo adoptar la resolución al Ministro de Hacienda, en el ámbito de las competencias del Estado, siendo el plazo máximo establecido para notificar la resolución expresa de un año, y en otro caso se producirá la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, o el silencio negativo si fue iniciado a instancia del interesado. (Artículo 217 de la LGT, apartados 4 a 7).

b) La declaración de lesividad de los actos anulables:

En el caso de actos o de resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico no constitutiva de nulidad absoluta, antes comentada, y no tratándose tampoco de rectificación de errores, al que nos vamos a referir después, la Administración no podrá anular dichos actos o resoluciones en perjuicio de los interesados. Ahora bien, sí podrá impugnar dichos actos para que sean revisados en la jurisdicción contencioso-administrativa, no sin antes, haberlos declarado lesivos para el interés público por incurrir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico (artículo 218.1 de la LGT)¹¹⁶.

La declaración de lesividad no podrá adoptarse transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos

¹¹⁶ PEREZ ROYO, F. Derecho Financiero y Tributario. Parte general, decimotercera edición, Thomson-Civitas (2003), pág. 407, concluye que “la declaración de lesividad no es, pues, propiamente hablando una vía de revisión, sino un procedimiento previo a la revisión propiamente dicha, que se producirá en vía contencioso-administrativa”.

aparezcan como interesados en el procedimiento (artículo 218.3 LGT, en consonancia con el artículo 103.4 LRJPAC concordante con el artículo 84 LRJPAC), correspondiendo adoptarla al Ministro de Hacienda (artículo 218.4 de la LGT).

El artículo 7 del RGRV circunscribe la iniciación al interés de la Administración, ya que establece que *“...se iniciará de oficio, mediante acuerdo del órgano que establezca la norma de organización específica, a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. El inicio será notificado al interesado”*. Recordemos que se trata de actos favorables a los administrados, por tanto, carece de sentido que el interesado instara su revisión.

El transcurso del plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad determinará la caducidad del procedimiento (artículo 218.3 LGT).

c) La revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones:

Este procedimiento, regulado en esencia en el artículo 219 de la LGT, permite a la Administración tributaria revocar sus propios actos en beneficio de los interesados, incorporando al ámbito tributario un mecanismo de revisión que ya se aplicaba supletoriamente por venir regulado en el ámbito del derecho administrativo en el artículo 105 de la LRJPAC.

El procedimiento únicamente podrá iniciarse de oficio cuando los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones incurran en alguno de los presupuestos que, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 219, habilitan para ello, esto es, cuando se estime que infringen manifiestamente de la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. De este modo, la revocación tributaria se separa, en cierta manera, de la regulación administrativa que no precisa de la concurrencia de dichos supuestos para revocar el acto, ya que el artículo 105 de la LRJPAC sólo se refiere a los actos de gravamen o desfavorables, con el único límite de que *“tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”*. El artículo 219.1 añade también esta limitación a

los supuestos mencionados. En opinión de algunos autores la revocación tributaria surge, en consecuencia, con un ámbito de aplicación más restringido¹¹⁷.

El título del artículo 219 de la LGT deja claro que la revocación no se extiende a actos distintos de los de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, de manera que no podrán ser objeto de revocación los propios actos dictados en los procedimientos de revisión de oficio o las reclamaciones económico-administrativas.

A diferencia de otros supuestos de revisión de oficio, en este caso el artículo 219 de la LGT no exige que el acto revocable haya ganado firmeza. En consecuencia, es posible que se produzca la revocación de un acto que aún no ha sido impugnado por el obligado tributario o incluso de un acto respecto del cual se ha presentado el correspondiente recurso, no habiendo recaído resolución que agote la vía administrativa¹¹⁸. No obstante lo dicho, será en la revisión de los actos firmes donde la revocación cobrará todo su sentido.

En los supuestos enumerados que habilitan a la revocación de los actos el de la “improcedencia del acto” es el de mayor vaguedad e imprecisión. El acto tributario no es ilegal pero, tras la aparición de determinadas circunstancias no procede o carece de fundamento y, en consecuencia, debe ser revocado. En definitiva, admite multitud de supuestos y de muy diversa naturaleza.

Por su parte, el motivo de “indefensión” merece ser aclarado, puesto que la indefensión como vicio de forma es la que constituye motivo de revocación, ya que la indefensión que produce la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva por violación del artículo 24 de la CE es causa de nulidad de pleno derecho, como ya hemos visto en un apartado anterior, y no de revocación.

El artículo 219.3 de la LGT establece que el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio y en el expediente se dará audiencia a los interesados, debiendo incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

¹¹⁷RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria ¿una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?, Ed. Aranzadi, Navarra (2004), pág. 180.

¹¹⁸RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., (2004), Op. Cít. pág. 96.

Igualmente impone que será competente para declarar la revocación el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

Siendo de aplicación los principios organizativos del artículo 103 de la CE a todas las Administraciones Públicas, en aras a la objetividad y en aplicación del principio de jerarquía, y el de igualdad expresamente por el artículo 219.1 de la LGT, lo lógico será que se trate de un órgano superior jerárquico del que dictó el acto y un órgano central y no periférico. Así, en el ámbito estatal el artículo 12 del RGRV establece que *“el acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato”*.

El procedimiento de revocación se encuentra sometido al límite que supone el plazo de prescripción. Por lo demás, el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento produciéndose, en otro caso, la caducidad del procedimiento y las resoluciones que se dicten pondrán fin a la vía administrativa (apartados 3, 4 y 5 del artículo 219).

d) La rectificación de errores.

La rectificación de errores, en sentido estricto, no es un procedimiento revisor, al no implicar la sustitución de un acto por otro, sino que sólo depura los errores aritméticos o de forma que puedan afectar al acto objeto de enmienda, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. Este procedimiento se encuentra regulado en el artículo 220 de la LGT y puede realizarse de oficio o a instancia del interesado para “subsanan” los errores materiales, aritméticos o de hecho de los actos o de las resoluciones económico-administrativas. Por lo demás, el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses, y ante la ausencia de resolución expresa se producirá la caducidad del procedimiento si fue iniciado de oficio o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud pudiendo ser recurrido en reposición o mediante reclamación económico-administrativa.

Por último, tenemos que decir que el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, al que hemos dedicado un apartado específico y extenso al tratar de las obligaciones económicas de la Administración tributaria, no es propiamente un procedimiento de revisión, puesto que como afirma GARCIA BERRO, “La LGT se refiere aquí a dos procedimientos distintos, uno ejecutivo (que constituye el reverso del procedimiento recaudatorio) y otro declarativo, ninguno de los cuales conduce realmente, como se ha dicho, a la revisión de un acto”¹¹⁹.

5.4.2 Los derechos de contenido tributario.

A continuación vamos a analizar una serie de derechos reconocidos a los obligados en el ámbito tributario diferentes a los reconocidos en el ámbito administrativo general.

5.4.2.1 El derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.

La actual regulación de este derecho se encuentra recogida en los artículos 34.1.i) y 95 de la LGT y el artículo 60.4 del RGAT.

El artículo 34.1. letra i) de la LGT, establece el “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”. En definitiva, se reconoce a los obligados el derecho a lo que doctrinalmente se ha venido en denominar “secreto tributario” para referirse al régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma¹²⁰.

La regulación del secreto tributario ha de servir a su función y fundamento, que es la protección de los bienes y derechos de relevancia constitucional que tutela,

¹¹⁹GARCIA BERRO, F. Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes, Marcial Pons, (2004), pág. 190.

¹²⁰SÁNCHEZ SERRANO, L., Comentarios al artículo 112 LGT, en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Edersa, Madrid, 1987, pág. 214.

como son los derechos fundamentales a la intimidad (artículo 18.1 CE) y a la protección de los datos de carácter personal (artículo 18.4 CE), e incluso los secretos empresariales de las entidades (artículo 38 CE). En este sentido, la LGT y la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD) ofrecen el marco jurídico regulador de la protección de la información obtenida o recabada de los obligados tributarios que conforma un régimen de confidencialidad de la información tributaria y de estricto uso fiscal de la misma, que se completa con la regulación del deber de sigilo en el artículo 60.4 del RGAT. En este marco se ha articulado una protección objetiva estableciendo el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y una protección subjetiva, estableciendo el deber de sigilo de las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los datos de carácter tributario por razón de su cargo o puesto de trabajo.

Por la doctrina mayoritariamente se viene invocando el derecho a la intimidad, personal y económica, como fundamento del secreto tributario¹²¹. Sin embargo, no cabe ignorar que este derecho también sirve a la protección del interés público residenciado en el principio de eficacia de la Administración (art. 103.1 CE), ya que los modernos sistemas tributarios basados en el sistema de declaración-liquidación se apoyan en el suministro de información como mecanismo necesario para el cumplimiento voluntario y para las actuaciones de comprobación posterior, por lo que un sistema garante del secreto de los datos fiscales, determinará un menor recelo del ciudadano al suministro de dicha información, redundando en mayor eficacia del sistema.

El análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto revela como el alto tribunal viene considerando que la reserva, confidencialidad y protección de la información tributaria frente a un uso desviado de la misma se fundamenta principalmente en el derecho a la intimidad del art. 18.1 CE y en el

¹²¹ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 333-334; ALONSO GONZÁLEZ, L., *La reforma de la LGT*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 282 y ss; LÓPEZ MARTINEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 195.

derecho a la protección de datos de carácter personal del art. 18.4 CE. Es por esto que, salvo las excepciones legales a la prohibición de cesión de los datos reservados, el carácter de los datos, informes y antecedentes de naturaleza tributaria propios o de terceros en poder de la Hacienda Pública deberá ser total y absolutamente reservado, como ha tenido oportunidad de pronunciarse el Tribunal Constitucional en diversas sentencias¹²² en las que después de varias afirmaciones contradictorias y ambiguas respecto a la cuestión, en su jurisprudencia más reciente parece haber llegado a la conclusión de que los datos económicos con relevancia fiscal de un obligado tributario pertenecen al ámbito de su intimidad, si bien el deber de contribuir del artículo 31.1 CE constituye un fin constitucionalmente legítimo que justifica la injerencia de la Administración Tributaria en dicha esfera de privacidad, siempre que la intromisión en el derecho esté prevista en la Ley y que se observe el principio de proporcionalidad.

No obstante, este derecho no es absoluto y tendrá determinadas limitaciones previstas legalmente, es decir, supuestos en los que la información de un obligado tributario puede ser cedida o comunicada a terceros. Así, el artículo 95.1 de la LGT, tras reiterar el contenido definitorio del derecho, en idénticos términos al artículo 34.1.i) enumera una lista cerrada de excepciones en las que podrán cederse a terceros los datos tributarios.

Así dispone este artículo 95.1 de la LGT que *“Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:*

¹²²En este sentido, se pueden citar las Sentencias del Tribunal Constitucional n° 110/1984, de 26 de Noviembre, n° 143/1994, de 9 de Mayo y n° 233/2005, de 26 de Septiembre. Citadas por GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. El tratamiento de la información tributaria por las Entidades Locales. En SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas. (2007). Pág. 1051.

a) *La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.*

b) *La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.*

c) *La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.*

d) *La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.*

e) *La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.*

f) *La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.*

g) *La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

h) *La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.*

i) *La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.*

j) *La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los*

obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.”

Se precisan en esta norma legal doce supuestos donde la Administración tributaria puede ceder información tributaria a terceros, y la finalidad para la que se realizará la cesión, estando obligada la Administración a comunicar o revelar datos tributarios de terceros a otras personas para fines distintos de los tributarios únicamente en estos casos en los que el legislador ha ponderado los intereses en conflicto, articulando las garantías para evitar un uso no permitido de los datos tributarios suministrados. En el apartado 2 de este mismo artículo 95 LGT se establece que en estos casos la cesión se realizará preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos, aunque esta preferencia no excluye ningún otro medio que permita llevar a cabo esa comunicación de datos cuando así se requiera, y que cuando las Administraciones Públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados en relación con dicha información tributaria, en consonancia con el derecho del ciudadano del artículo 35 f) LRJPAC a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante, tal y como hemos apuntado anteriormente. Esto determina, en primer lugar, que dichas transmisiones de datos por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, quedarán bajo la protección que a esta forma de transmisión de datos ofrece la LOPD, y en segundo lugar, redundará en la minoración de los costes indirectos para los ciudadanos en la tramitación de los distintos procedimientos administrativos y en una mayor eficacia de los mismos.

En el apartado 3º del artículo 95 de la LGT incorpora un mandato a la Administración tributaria de adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y sus uso adecuado, al tiempo que determina que el incumplimiento del deber de sigilo de autoridades y funcionarios

en la revelación de estos datos constituirá falta disciplinaria muy grave, ello con independencia de las responsabilidades civiles o penales que pudieran derivarse. Pese a que no parece la LGT el marco idóneo para regular las infracciones disciplinarias del personal al servicio de la Administración tributaria, la actual LGT ha reproducido textualmente la legislación anterior, incluyendo nuevamente esta sanción para las infracciones del deber de sigilo impuesto a las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de esos datos, en lugar de hacer una remisión a la normativa disciplinaria del personal al servicio de las Administraciones Públicas.

El apartado 4º del artículo 95 LGT impone por primera vez el deber de sigilo a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, pues los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios que conozcan con ocasión del cumplimiento de sus deberes, sólo podrán utilizarlos para el cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta; esos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria cuando lo exija la normativa propia de cada tributo. Sin embargo, para que el deber de sigilo impuesto por esta norma a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta pueda ser vigilado por la propia Administración tributaria, en lugar de ser debatido y exigido únicamente ante la jurisdicción ordinaria por el perjudicado de la vulneración de ese deber por los perjuicios que esa actuación le hubiera ocasionado, ha sido necesario tipificar esa conducta como una nueva infracción tributaria, que se regula en el artículo 204 LGT. Esta nueva infracción tributaria, derivada del incumplimiento de este nuevo deber de sigilo, se califica como infracción grave y se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente, pudiendo llegar a incrementarse hasta en un 100 por ciento en caso de comisión repetida de la infracción. La existencia de esa infracción no impide que el perjudicado pueda exigir, además, ante la jurisdicción ordinaria los perjuicios que el incumplimiento del deber de sigilo le haya ocasionado, de una forma real y efectiva.

Por último, en el apartado 5º el artículo 95 se remite al nuevo artículo 177 ter de la LGT donde se regula la cesión de información tributaria en el ámbito de la asistencia mutua, que permite compartir datos fiscales con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades

internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa. En igual sentido se determina que estas informaciones recibidas de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales tendrán carácter reservado en los términos del artículo 95.1 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

5.4.2.2 El derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma que le resulte menos gravosa.

El artículo 34.1 letra k) de la LGT reconoce a los obligados tributarios el *“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.”*

La norma trata de evitar al obligado tributario, en la medida que sea posible y no menoscabe el cumplimiento de dichas obligaciones, costes innecesarios, y que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se realice con los menores costes directos e indirectos posibles. Este mandato tiene especial relevancia en lo que se refiere al desarrollo de las actuaciones de comprobación e inspección tributaria, y es objeto de desarrollo en la normativa específica que regula las circunstancias del lugar y tiempo de dichas actuaciones, que comentaremos más detenidamente en un apartado posterior, y que se regulan en el RGAT, en su artículo 90, dentro del Capítulo destinado a regular las *“normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”* y en la propia LGT, en sus artículos 151 y 152 relativos al lugar y al horario de las actuaciones inspectoras. Como decimos, a estas manifestaciones del derecho que nos ocupa nos referiremos específicamente en los apartados correspondientes a las actuaciones inspectoras y, en algún, caso a las actuaciones de los órganos de recaudación.

Otra manifestación de este derecho podría encontrarse en la facultad de no comparecer personalmente en el desarrollo de las actuaciones, salvo circunstancias excepcionales, aunque pensamos que esta facultad más bien forma parte del derecho a comparecer mediante representante reconocido en el artículo 46.1 de la LGT, al que hemos dedicado un apartado específico con anterioridad. Como ya vimos en aquel apartado, en cuanto al desarrollo de las actuaciones, solo admite

ser excepcionado en el procedimiento inspector como facultad discrecional de estos órganos que deberá ser motivada conforme dispone el último párrafo del artículo 142.3 de la LGT.

En cualquier caso, entendemos que se trata de un mandato genérico, pese a sus manifestaciones concretas en la regulación de determinados procedimientos en la ley tributaria, que en sí mismo se conceptualiza como un derecho, y que abre la puerta a un acuerdo con el obligado tributario que permitirá concertar determinados aspectos en el desarrollo de las actuaciones de comprobación o inspección, permitiendo una flexibilidad que hasta el momento no se había reflejado normativamente, ya que en concepciones pretéritas de la relación jurídico-tributaria se partía de una posición inamovible de preeminencia de la Administración, que no permitía buscar en modo alguno, el acomodo a las necesidades del contribuyente, situación que ahora ha sido positivamente superada.

5.4.2.3 El derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias.

Se reconoce legalmente a los obligados tributarios, por medio del apartado q) del artículo 34.1 LGT, el derecho a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios. Se trata de derecho que ya existía con anterioridad, pero únicamente en el procedimiento inspector, y que ahora se reconoce a los obligados tributarios en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

Si bien el precepto se refiere al derecho de los obligados, en sede de aplicación de los tributos se reconoce tanto el derecho que asiste a los obligados a que se documenten sus manifestaciones, como el derecho a que se documenten igualmente en diligencia las actuaciones de la Administración tributaria en la tramitación de los distintos procedimientos. Las diligencias, como los informes, son formas de documentar cualquier actuación de aplicación de los tributos, a diferencia de otros documentos, como las Actas de la Inspección en el procedimiento inspector, que son específicos de dicho procedimiento.

Las diligencias son documentos públicos que se extenderán en los procedimientos de aplicación de los tributos para hacer constar hechos, así como las manifestaciones de los obligados tributarios o persona con la que se entiendan

las actuaciones, de relevancia tributaria. Así se definen en el artículo 99.7 de la LGT, que además determina que las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. El contenido formal y material de las diligencias, se regula en el artículo 98 del RGAT, que en su letra g) del apartado 1º señala que en las diligencias se harán constar necesariamente las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar, y en el artículo 99 del mismo RGAT, se determinan los aspectos formales de las diligencias y su incorporación al expediente administrativo.

El fundamento del deber de documentar las manifestaciones del obligado tributario con trascendencia tributaria en el seno del respectivo procedimiento está íntimamente relacionado con el derecho a formular alegaciones y a presentar documentos, pues como afirma LAGO MONTERO¹²³ ambos sirven a la complejidad del expediente y éste sirve al objeto y finalidad de todo procedimiento tributario, que consiste en que la resolución que se dicte se ajuste a los principios constitucionales de justicia y de capacidad económica, así como a los principios constitucionales que rigen el actuar administrativo, especialmente los de legalidad y objetividad, sin que en ningún caso pueda producirse una limitación de medios de prueba constitutiva de indefensión.

La controversia puede surgir en qué se entienda en cada caso por "*relevancia tributaria*" a efectos de poder exigir el obligado tributario que sus manifestaciones se recojan en diligencia y se incorporen así al expediente administrativo. No cabe duda de que, en principio, se pueda dar un cierto margen de discrecionalidad a favor de una de las partes, la Administración tributaria, que es en definitiva quien ha de determinar dicho extremo. No obstante, la negativa a recoger en diligencia lo expresado por el contribuyente podría dar origen a responsabilidad exigible ante otras instancias, aunque la dificultad para el obligado estará en probar la existencia

¹²³LAGO MONTERO J.M. El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales. En SERRANO ANTÓN F. (Dir.) El estado actual de los derechos y las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas. (2007). Pág. 1153.

de un acto negativo, por lo que no creemos que se produzca una oposición a recoger en diligencia cualquier manifestación al respecto del procedimiento que realice el obligado tributario. A la hora de apreciar esa relevancia, también es cierto que en ocasiones peca la Administración de lo contrario, es decir, llega a documentar en diligencias situaciones que tienen escasa trascendencia tributaria, tan sólo por la necesidad de cumplir el derecho de los obligados de aportar cuantas alegaciones y documentos consideren necesarios para la resolución de su procedimiento.

Por último, a este derecho del obligado tributario se le asocian determinadas consecuencias jurídicas de indudable relevancia, sobre todo de cara a posibles recursos que en ejercicio de su derecho de defensa pueda entablar en un futuro contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento tributario de que traigan causa. En este sentido, el artículo 107 de la LGT se refiere al valor probatorio de las diligencias, en tanto que tienen naturaleza de documentos públicos, y así dispone que *“hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”*, y en segundo lugar que *“los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”* Así pues, se trata de una presunción que admite prueba en contrario, pero el obligado tributario no podrá alegar luego, por ejemplo, que los hechos que reconoció eran falsos, salvo, como dice la norma, que pruebe que incurrió en error de hecho, y no por otras causas, lo que limita verdaderamente sus pretensiones de oposición a una regularización que se fundamente en hechos reconocidos por el mismo.

5.4.2.4 El derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

En la letra o) del artículo 34.1 de la LGT se reconoce a los obligados tributarios el *“Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables”*, lo que supone una novedad de la actual LGT.

Sirven de fundamento del derecho que aquí se proclama los principios de justicia tributaria e igualdad, en relación con el principio de capacidad contributiva, que obligan a la Administración a aplicar a todos los contribuyentes los mismos beneficios y los mismos regímenes fiscales de acuerdo con su capacidad económica. En los casos en que la normativa tributaria está reconociendo un beneficio o un

régimen fiscal favorable, ese reconocimiento es un instrumento que sirve para dar cumplimiento a esos principios impositivos. Por ello, en ejercicio de este derecho, el obligado tributario puede hacer valer ante la Administración tributaria el reconocimiento de cualquier beneficio fiscal que le resulte aplicable conforme a la normativa tributaria vigente, sólo con acreditar que cumple los requisitos exigidos por esa normativa para disfrutar del mismo, en lugar de otro que sea menos favorable, pues con ello queda demostrado que su contribución al sostenimiento de los gastos públicos se está realizando conforme a su capacidad para contribuir.

Por otra parte, es una obligación de la Administración tributaria aplicar al obligado tributario de oficio los beneficios o regímenes fiscales que le sean más favorables, si en el desarrollo de su labor de comprobación o inspección resultara que el mismo no los ha tenido en cuenta en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En otro orden de cosas, forma parte de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios el informar de los beneficios fiscales y de los regímenes más favorables que sean de aplicación al obligado tributario.

Con base en este deber de información y asistencia tributaria, algunos autores¹²⁴ han entendido que es el principio de seguridad jurídica el que sirve de fundamento al derecho que aquí nos ocupa. Otros auto-reencuentran el fundamento de este derecho en el principio de buena fe¹²⁵, en el sentido de aminorar o evitar la llamada resistencia fiscal y que ello entraría dentro de las potestades inherentes al deber de contribuir. La profesora GALÁN¹²⁶ añade el principio de buena administración que, según la doctrina administrativista más reciente, puede deducirse –según afirma-, de los artículos 9.3 (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), 31.2 (gastos públicos con arreglo a criterios de eficacia), 103.1 (la Administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa conforme a

¹²⁴ GARCÍA NOVOA, C.: Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Madrid. Centro de Estudios Financieros. 1999. Citado por GALÁN SÁNCHEZ R. M. (2007) Op. Cit. Pág. 1200.

¹²⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y Derecho. Madrid. Instituto de Estudios Políticos. 1967. Pág. 257. citado por GALÁN SÁNCHEZ R. (2007) Op. Cit. Pág. 1202.

¹²⁶ GALÁN SÁNCHEZ. R. (2007) Op. Cit. Pág. 1203.

criterios de eficacia) y 106 (los Tribunales controlarán la legalidad de la actuación administrativa), todos ellos de la CE.

En cualquier caso, se trata de una previsión legislativa que, a sensu contrario, recoge una obligación positiva de hacer por parte de la Administración, consistente en reconocer la existencia y aplicación de beneficios fiscales al obligado tributario como correspondencia a un derecho del mismo.

Cuando hablamos de beneficios o incentivos fiscales, debemos distinguir, en primer lugar, aquellos que son de aplicación directa por el obligado tributario en sus declaraciones-liquidaciones, por venir así previstos en la norma con rango legal reguladora del respectivo tributo, que solo estarán sujetos a una actividad de comprobación posterior por parte de la Administración a fin de verificar si el obligado tributario reúne los requisitos establecidos para beneficiarse de su aplicación, de aquellos otros beneficios o incentivos fiscales que precisan de una solicitud previa y concesión por la Administración, previa tramitación del correspondiente expediente, a los que se denomina "*beneficios fiscales rogados*". Normalmente los regímenes fiscales especiales no serán rogados, sino que estarán establecidos en la normativa reguladora del tributo, siendo aplicables a los obligados tributarios que reúnan las condiciones previstas en dicha normativa para su inclusión en los mismos, aunque en algunos casos serán renunciables y en otros obligatorios. Por el contrario, las bonificaciones y las exenciones tributarias serán obligatorias o rogadas, cabiendo la renuncia a las exenciones en determinados casos previstos en la normativa de algunos tributos.

El procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado aparece regulado en el artículo 136 del RGAT, el cual dispone que el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales se iniciará a instancia del obligado tributario mediante solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes y la comprobación de los requisitos para considerar la concesión o no de un beneficio fiscal se realiza de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros. Previamente a la notificación de la resolución, se debe notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en

un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que convenga a su derecho. Por último, el procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por resolución en la que se reconozca o se deniegue la aplicación del beneficio fiscal y el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será el que establezca la normativa reguladora del beneficio fiscal y, en su defecto, será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada, salvo que la normativa aplicable establezca otra cosa.

En cuanto a los efectos de ese reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado, se regulan en el artículo 137 RGAT, el cual establece que el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión, por tanto, su reconocimiento no tendrá efectos retroactivos, salvo que la normativa del tributo expresamente lo establezca.

Hasta el 1 de enero de 2008, fecha de entrada en vigor del RGAT, no se regulaba en la normativa tributaria los efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7 de la LGT, había que acudir, con carácter supletorio, a las disposiciones generales del derecho administrativo. Por ello, hasta dicha fecha resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 57.3 de la LRJPAC, que establece que podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos que produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas. De acuerdo con este criterio, en el supuesto de beneficios fiscales de carácter rogado, se disfrutaban, siempre que concurren los requisitos fijados para su aplicación, aun cuando se solicite su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que debió comenzar el disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción. Desde 1 de enero de 2008 hay una norma que regula expresamente la cuestión planteada, los efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado. En virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la LGT, dicha LGT y sus disposiciones reglamentarias de desarrollo regulan, de manera directa, los tributos, por lo que ante la existencia de una norma tributaria expresa ya no resultan de aplicación las disposiciones generales del derecho

administrativo. A partir de esta fecha, los efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado, se regulan por lo dispuesto en el artículo 137 del RGAT, no teniendo, por tanto, efectos retroactivos, salvo que la normativa del tributo expresamente lo establezca.

El reconocimiento de beneficios fiscales puede ser o no provisional. Se entiende la provisionalidad cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable.

La normativa establece que, salvo disposición expresa en contrario, una vez concedido un beneficio fiscal no será preciso reiterar la solicitud para su aplicación en períodos futuros, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

Los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración Tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

En el caso de incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal por parte del obligado tributario se producirá la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de éstas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2 LGT. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes

desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes.

Es necesario considerar que en el caso en el que la Administración regularice la aplicación de un beneficio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.3 LGT, referido a las potestades y funciones de comprobación e investigación, deberá comunicar esta circunstancia al órgano que reconoció dicho beneficio fiscal.

Por último, hemos de hacer una observación. Dado que el derecho aquí contemplado está formulado desde el punto de vista de una obligación-deber de la Administración y, teniendo en cuenta además que el procedimiento es bastante sencillo y permite la continuidad en el disfrute de los beneficios sin necesidad de reiterar la solicitud para ejercicios futuros, como contrapartida se ha previsto en el artículo 194 LGT la infracción tributaria grave consistente en solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes sin que las devoluciones se hayan obtenido, lo cual deberá ser considerado por el obligado tributario en el proceso de solicitud.

5.4.2.5 El derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

El artículo 34.1 de la actual LGT, en su letra p), reconoce el derecho de los obligados tributarios a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. No obstante, desde el año 1996, todos los contribuyentes ya contaban con la posibilidad de formular quejas y realizar sugerencias relativas a la aplicación de los tributos que realicen los órganos de la Administración del Estado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, institución que fue creada para tal fin, y que ahora se reconoce en una norma con rango legal, en el artículo 34.2 de la LGT, que ubica la institución en el Ministerio de Hacienda, con la misión de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

Como decimos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente fue creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 21 de diciembre); por Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997 se nombran los Vocales del primer Consejo; y es constituido de forma efectiva el 20 de enero de 1997. En cumplimiento del desarrollo reglamentario previsto en el artículo 34.2 de la LGT, se dictó el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (BOE de 4 de diciembre), que entró en vigor el 5 de diciembre de 2009, derogando el Real Decreto 2458/1996.

El marco legal de los derechos de los contribuyentes se consolida en la vigente Ley General Tributaria de 2003, de modo expreso en el artículo 34 al que nos venimos refiriendo, norma que en su apartado 1º reconoce a los obligados tributarios, entre otros derechos, el de formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria, y que en su apartado 2º recoge, por primera vez con rango legal, la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que se justifica por la enorme transformación operada en la Administración tributaria actual como consecuencia de la modificación del esquema general de aplicación de los tributos, con la generalización del sistema de autoliquidaciones, pasando la Administración al papel de control del cumplimiento de dichas obligaciones, y transformándose en una Administración prestadora de servicios. Ha sido también fundamental, en este aspecto, la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la que se encomienda la aplicación del sistema tributario estatal y del aduanero.

Hay que comenzar indicando que cuando hablamos de quejas estamos englobando tanto las quejas, entendidas desde un punto de vista administrativo, en los términos de la LRJPAC y de la LGT, con los matices que más adelante veremos, como lo que el Real Decreto 2458/96 denominaba reclamaciones. Como quiera que en materia tributaria el término “reclamaciones” tienen un significado claro y preciso, y se utiliza para referirse a una suerte de recursos específicos para la revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de los tributos, el Real Decreto 1676/2009 solventó definitivamente la cuestión eliminando el término reclamaciones.

Dicho lo anterior para determinar el ámbito de actuación del Consejo, conviene recordar que, tradicionalmente, dentro de los procedimientos administrativos existen dos grandes grupos de quejas:

a) Las primeras son aquellas quejas generales que puede darse al margen de los procedimientos individuales.

b) Por otro lado, y junto a aquellas, tendríamos las quejas singulares, que se muestran con motivo de actuaciones concretas, en procedimientos tributarios individuales. No se trata ya de lamentos contra la normativa fiscal o el funcionamiento en general de los servicios públicos, sino del malestar que se ha causado a una persona particular, con motivo de un procedimiento tributario en el que esta ha sido parte. Obviamente el Consejo puede y debe dar satisfacción a aquellas quejas generales que evidencian desacuerdo con las normas o un defectuoso funcionamiento de los servicios, pero también debe atender a las segundas.

Conforme establece el artículo 7 del Real Decreto 1676/2009, las quejas deberán tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de la Administración del Estado con competencias tributarias (Agencia Estatal de Administración Tributaria, Catastro, Tribunales Económico Administrativos y otros órganos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda), por tanto, no gozará de competencias el Consejo para la resolución de las quejas relativas al funcionamiento de las Administraciones tributarias autonómicas y locales.

En particular, podrán presentarse quejas en relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, así como relativas a las deficiencias de los servicios (accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios).

En cuanto a las sugerencias, estas podrán tener por objeto la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la simplificación de los trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria estatal y para la consecución de los fines asignados a la misma.

Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de

recurso administrativo, ni su interposición suspenderá la tramitación del procedimiento ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. Las quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados. Igualmente, las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional.

De toda la regulación que realiza al respecto el Real Decreto 1676/2009 queremos destacar la potestad que se confiere al Consejo para instar al órgano competente de la Administración tributaria a que inicie el procedimiento de revocación, porque incide directamente en la esfera jurídica del obligado que ha visto vulnerado cualquiera de sus derechos de los contemplados en el apartado 1º del artículo 34 LGT. El procedimiento de revocación a que alude el artículo 3 del Real Decreto 1676/2009 viene regulado en el artículo 219 LGT, a que nos hemos referido de manera amplia en el apartado correspondiente al derecho del obligado a la actividad revisora de la Administración, al cual nos remitimos.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover el inicio del procedimiento de revocación. En este caso, la decisión sobre el inicio del procedimiento de revocación corresponderá al órgano competente, pero esa decisión, a nuestro juicio, se deberá ceñir exclusivamente a la concurrencia de alguno de los motivos previstos en el artículo 219 LGT, pero no podrá negar el inicio del procedimiento, si, a la vista del informe del Consejo se han dado en el procedimiento tributario alguno de los motivos que pueden fundamentar la revocación.

Como conclusión, decir que el establecimiento de este tipo de figuras en cualquier ámbito administrativo no ha sido nunca pacífico, aunque resultan útiles para la mejora de los servicios públicos, para detectar disfunciones, conocer mejor las necesidades que tienen los ciudadanos en relación con estos servicios, y emprender las necesarias acciones de mejora de la calidad de los mismos. En contra, no faltan opiniones que cuestionan la necesidad de su existencia, por la dependencia orgánica del organismo controlado y la falta de eficacia coercitiva de

sus resoluciones fundamentalmente, o las que insisten en que hubiera sido mejor su integración en la institución del Defensor del Pueblo que a la postre también conoce de las quejas de los ciudadanos en materia tributaria en cuanto que se infrinjan principios constitucionalmente protegidos. Nosotros opinamos que el Defensor del Contribuyente puede ser un instrumento idóneo y fundamental para lograr una mayor transparencia y calidad en la prestación de los servicios tributarios, y para alcanzar el buscado equilibrio en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, insistiendo en que para ello, es fundamental el logro de la suficiente independencia de que ha de gozar respecto de la Administración a controlar.

5.4.2.6 Derecho a la suspensión del ingreso.

Aunque no lo recoge como un derecho expreso, la LGT regula distintas situaciones en que el ingreso de las liquidaciones tributarias y sanciones derivadas de la actividad de comprobación o investigación desarrollada por la Administración tributaria quedará suspendido, siendo la más importante por ser la más numerosa, la posibilidad de obtener la suspensión del ingreso mientras se sustancian los recursos pertinentes contra las mismas, es decir, mientras no hayan adquirido firmeza en vía administrativa.

La suspensión de las deudas y sanciones tributarias se rige por un régimen específico, diferente del aplicable con carácter general en el caso de recursos contra actos administrativos. Esa suspensión forma parte de las garantías de los contribuyentes frente a la Administración tributaria.

Así, en primer lugar, no es la menor de estas especificidades la existencia de una suspensión automática, por recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, mediando aval o garantía equivalente del importe de la deuda tributaria, así como las consecuencias de esta suspensión automática en la adopción posterior de la suspensión como medida cautelar en el proceso contencioso-administrativo. Además, el contribuyente tiene derecho a la suspensión de las deudas tributarias impugnadas, si presta otras garantías y justifica la imposibilidad de obtener un aval (artículos 224 y 233 LGT). En cambio, la suspensión de la ejecución de un acto no tributario en caso de recurso, nunca es automática y queda condicionada a la justificación de los perjuicios de imposible o difícil reparación que causaría la ejecución, con la necesaria ponderación además entre tales

perjuicios y el interés público que demanda la inmediata ejecución de cualquier acto administrativo. El Derecho público español concibe la suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido como una posible medida cautelar derivada de la impugnación de ese acto. En consecuencia, la ejecutividad de un acto administrativo no se ve perjudicada por su impugnación. (Artículo 111 LRJPAC).

En el concepto de deuda tributaria, definida en el artículo 58 de la actual LGT, no se integran las sanciones, a cuya suspensión nos referiremos de manera específica en el apartado correspondiente a los derechos del obligado en el ámbito sancionador tributario. Conforme al artículo 58 la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, y en su caso, también estará integrada por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

En segundo lugar, tanto en el ámbito tributario como en el administrativo en general, las sanciones no son realmente ejecutivas mientras no son firmes en vía administrativa, por tanto, se suspenderá su ejecución sin necesidad de aportar garantías siempre que hayan sido recurridas en plazo. Sin embargo, en el caso de las sanciones tributarias, esa firmeza en vía administrativa se demora más, por la misma existencia de los tribunales económico-administrativos.

No obstante, existen distintas situaciones en que el obligado tributario podrá obtener la suspensión del ingreso de la deuda tributaria a las que nos vamos a referir, y por ello hemos decidido tratar este importante derecho como un derecho de entidad propia fuera del procedimiento recaudatorio, al mismo tiempo que, desde otro punto de vista, podría también entenderse como un derecho conexo al derecho al recurso administrativo en materia tributaria, puesto que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario ha sido tradicional el principio de solve et repete, aliviado por mecanismos de suspensión de la ejecución del acto vinculados a la presentación de garantías.

No cabe desconocer, que los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, gozan de presunción de legalidad y además, son inmediatamente ejecutivos, conforme disponen los artículos 56 y 57 de la LRJPAC, naturaleza que es predicable de los actos tributarios.

Esta característica se mitiga con la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución en determinados supuestos, prestando garantía o con dispensa de ella en los casos legalmente previstos.

Así podemos encontrarnos con las siguientes situaciones en que cabría obtener la suspensión del ingreso:

a) La suspensión del ingreso de las deudas tributarias por recurso.

La LGT regula la suspensión tanto con ocasión de la interposición del recurso de reposición (artículo 224 de la LGT) como de la reclamación económico-administrativa (artículo 233 de la LGT), que son objeto de desarrollo en los artículos 25 y 39 a 45 del RGRV.

En esta regulación, como hemos dicho, se establece la suspensión automática si se aportan determinadas garantías, pudiéndose obtener la suspensión también mediante la aportación de otras garantías que se estimen suficientes o incluso sin garantía total o parcialmente, en los supuestos legalmente establecidos.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos;

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; o bien,

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria. Al reembolso del coste de estas garantías como derecho específico que surge en el caso de estimación total o parcial del recurso, nos hemos referido ya en el apartado correspondiente.

No obstante, se establece que podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, y también con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Este precepto ha de ponerse en relación con lo dispuesto en los artículos 161.2, 212.3.a), 224.1 y 233.1 de la LGT en lo que se refiere a la suspensión de la ejecución de las sanciones, la cual será automática y sin garantía si se interpone en

tiempo y forma el recurso o reclamación que corresponda, como veremos en el apartado correspondiente.

b) La suspensión del ingreso por la interposición de tercerías.

También se regula en el artículo 165.4 de la LGT la suspensión del ingreso de la deuda tributaria por la interposición de tercerías, y se desarrolla en el artículo 119 del RGR, que contiene la novedad de que las tercerías de mejor derecho, en las que la regla es la no suspensión del procedimiento, pero ahora se dice que “podrá suspenderse su ejecución si el tercerista consigna el importe de la cantidad a que se refiere el artículo 169.1 de la LGT o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuese inferior”.

c) El derecho a la suspensión del ingreso en la parte concurrente con una devolución tributaria a favor de otro contribuyente en los tributos en que se prevea esta posibilidad.

El artículo 62.8 de la LGT, prevé otro supuesto de suspensión que necesitará de su establecimiento en la ley de aquellos tributos en los que se considere conveniente, así establece que “En los supuestos en los que la ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende. El importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada. La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución”.

En este sentido el artículo 97.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., establece que: “El contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo Impuesto”.

d) El derecho a no pagar dos veces por el mismo presupuesto.

El artículo 62.9 de la LGT establece que *“El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.”*.

Este derecho tiene su origen en la necesaria coordinación entre el IVA y el ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo incompatible el gravar por ambos impuestos una misma transmisión de un inmueble, siendo el IVA percibido principalmente por el Estado y el ITPAJD encontrarse cedido a la respectiva Comunidad Autónoma.

5.4.2.7 Derecho a la prescripción de oficio.

En primer lugar, tanto la anterior LGT, 320/1963, como la actual LGT, admiten la prescripción como posible fórmula conducente a la extinción de la obligación tributaria.

Se ha previsto por el legislador que el transcurso del período de cuatro años acompañado del silencio de la relación jurídico-tributaria genere la extinción de una serie de derechos de la Administración que se encuentran integrados en el ámbito de dicha relación. Son diversos los supuestos en los que la prescripción tributaria puede tener lugar¹²⁷: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art.66.a) LGT), el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas (art.66.b) LGT), el derecho a imponer sanciones tributarias (art.189.2 LGT) y el derecho a exigir el pago de las sanciones tributarias (art.190.2

¹²⁷ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: La prescripción de las obligaciones tributarias, Monografías AEDAF nº2, AEDAF, mayo 2007, pág.30.

LGT). Como es conocido, el dies a quo del cómputo del plazo de cuatro años se sitúa al día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación (art.67 LGT).

Aunque, en principio, sean independientes, la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho al cobro se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera el derecho a liquidar, a determinar el importe de la deuda tributaria, se produciría la extinción de la acción de cobro por falta de objeto. Si, a su vez, prescribiera la acción para exigir el pago, por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, se produciría, también, la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto.

El obligado tributario tiene derecho a que la prescripción sea aplicada de oficio por la Administración, sin necesidad de que este la invoque o la excepcione (art. 69.2 LGT). La prescripción ganada extingue la deuda tributaria (art. 69.3 LGT), y aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria (art. 69.1 LGT).

Dada la transcendencia del silencio de la relación jurídico-tributaria durante el plazo de cuatro años para la operatividad de la prescripción tributaria, la enumeración de los supuestos que dan lugar a la interrupción del plazo de prescripción ha sido objeto de una especial atención por parte de la actual LGT¹²⁸. Así, el legislador ha destinado el artículo 68 LGT a enumerar de forma muy clara cuáles son los supuestos aptos para producir la interrupción del plazo de prescripción para cada uno de los derechos y facultades titularidad de la Administración tributaria.

En este sentido, la efectiva interrupción del plazo de prescripción debida a la intervención de la Administración exige el cumplimiento de un requisito formal, la notificación, y de un requisito material, el hecho de que la actuación iniciada o efectuada por la Administración sea una actividad efectivamente destinada a

¹²⁸“Las causas de interrupción son aquellas circunstancias que determinan el efecto de interrupción de la prescripción. Estas causas de interrupción de la prescripción conllevan la ruptura del silencio e impiden que la prescripción se produzca, imponiendo que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero”. DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., Sistema de Derecho Civil, I, Tecnos, Madrid, 1993, pág.456.

ejercer las tres potestades susceptibles de prescripción, esto es, liquidar, recaudar o sancionar. Según opinión manifestada por García Novoa, *“las actuaciones llevadas a cabo por la Administración con virtualidad interruptiva deben ser serias y reales, tendencialmente dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a liquidar”*¹²⁹.

Por tanto, se hace necesario diferenciar las actuaciones de la Administración *“dirigidas de forma efectiva”* a liquidar, recaudar o sancionar, de otras *“actuaciones irrelevantes”*, que, por tanto, no afectarán a la prescripción. Ha de cumplirse el requisito sustantivo consistente en que los actos de la Administración estén ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos. Las notificaciones no han de responder a una mera finalidad de interrumpir la prescripción, sino que, efectivamente, han de contribuir, han de estar destinadas, han de conducir, a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos. El profesor Pérez Royo expone que *“hay que advertir que es necesario que se trata de (...) una actuación que efectivamente suponga el ejercicio de la acción que está prescribiendo: no basta con una mera notificación cuyo solo objeto sea rehabilitar el cómputo de la prescripción”*¹³⁰. A su vez, Calvo Ortega afirma que *“la acción administrativa tiene que estar dirigida a la efectiva determinación de la deuda tributaria o a su cobro y no tener una función meramente interruptiva”*¹³¹.

A modo de síntesis, se puede afirmar que *“sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y*

¹²⁹ GARCÍA NOVOA, C. *“La prescripción del tributo en la LGT/2003: Aspectos conceptuales y prácticos”* en ARRIETA M. DE P., J., COLLADO Y., M.A., y ZORNOZA P., J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria I*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, 2010, pág.1293.

¹³⁰ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Thomson-Civitas, 2006, pág. 314.

¹³¹ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general. II. Derecho Presupuestario*, 13ª edición, Thomson-Reuters, 2009, pág.257.

precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata” (STS de 17 de marzo de 2008).

En términos genéricos, el TS (SSTS de 28 de abril y 23 de junio de 2008) ha negado la posibilidad de interrumpir la prescripción a *“aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que, como en el caso de autos, se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente”*. Esta enumeración de los supuestos genéricos de actuaciones irrelevantes ha de ser completada por otras. Destaca por su claridad en relación con la catalogación de los supuestos de actuaciones que no interrumpen la prescripción la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2006 por la cual *“sólo serían idóneas para impulsar el procedimiento inspector aquéllas directamente encaminadas a impulsar el procedimiento, esto es, a la postre, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y si bien tal actividad puede ser complementada con otras de naturaleza procedimental o de índole instrumental, habrá que prescindir de aquéllas que vengan referidas a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, las relativas a circunstancias indiferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización, así como las puramente anodinas o dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de diligencias futuras, a recoger la documentación presentadas sin efectuar valoración o análisis alguno u ordenar respecto de ellas decisiones de cualquier clase”*²⁵. También se puede citar en este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de septiembre de 2004 que dice que no interrumpen la prescripción las diligencias argucia *“porque no hacían avanzar el procedimiento”* y éstas pueden consistir en supuestos en los que *“Hacienda se limitaba a pedir datos, petición que no iba acompañada de una auténtica iniciación del procedimiento inspector de comprobación o investigación; la confirmación de las liquidaciones provisionales, como tales, pero sin elevarlas a definitivas, etc.”*

6. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

El artículo 99 de la LGT, dentro del Capítulo II del Título III relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, se refiere a las especialidades en el desarrollo de los procedimientos administrativos en materia tributaria y concreta, en cierto modo, algunos de los derechos enunciados en el artículo 34.1 LGT, que son posteriormente desarrollados en el RGAT.

No obstante, y a diferencia de la legislación anterior, el artículo 83 de la LGT, 58/2003 separa de manera clara los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, regulando la LGT de manera diferenciada estos procedimientos en su articulado, que son objeto de posterior desarrollo reglamentario, por lo que surgen diferencias específicas en cuanto a los derechos de los contribuyentes y en las obligaciones de la Administración en cada procedimiento.

Los artículos 117 LGT y siguientes regulan las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria en particular, ofreciendo el citado artículo 117 LGT un listado del contenido de la gestión tributaria, y el artículo 123 LGT realiza una enumeración de los principales procedimientos de gestión, en una lista que no es cerrada.

Efectivamente, en la LGT se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos (al que nos hemos referido como derecho específico enunciado en el artículo 34 LGT en el apartado correspondiente); el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos

declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; y el procedimiento de comprobación limitada, que se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector, como después veremos.

Como decimos, los medios e instrumentos normativamente regulados para que los órganos de gestión tributaria puedan llevar a cabo las actuaciones son limitados, y las actuaciones consisten normalmente en la comprobación de discrepancias puestas de manifiesto por procesos automatizados de tratamiento de datos entre las declaraciones presentadas y los datos que consten a la Administración tributaria por otras declaraciones o con los justificantes que hayan sido aportados por el contribuyente o por terceros en el cumplimiento del deber general de suministrar datos con trascendencia tributaria. Por ello las liquidaciones que, en su caso, se dicten derivadas de dichos procedimientos, serán siempre provisionales, con los efectos que después veremos.

En lo que se refiere a los derechos de los contribuyentes y las obligaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de gestión tributaria, cabe hacer mención de las siguientes especialidades:

6.1 INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN.

El artículo 34.1.ñ) LGT reconoce el siguiente derecho de los obligados tributarios:

“Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el

curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.”

Este derecho se concreta en comunicar al obligado tributario los tributos y periodos a que se refieren las actuaciones de comprobación o inspección a desarrollar, y si dichas actuaciones tendrán alcance general o parcial respecto del tributo y periodos considerados, entendiendo conforme al artículo 148 LGT, que dichas actuaciones únicamente podrán tener carácter general en el procedimiento inspector cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación y no se limite de ninguna manera el alcance de dichas actuaciones, teniendo en otro caso carácter parcial las actuaciones, y en consecuencia siendo calificadas de provisionales las liquidaciones que resulten de dichos procedimientos conforme dispone el artículo 101.4 LGT.

En el caso de los procedimientos de comprobación o de verificación de datos, la Administración dará cumplimiento a este derecho normalmente mediante la notificación al obligado tributario de la comunicación de inicio o de un requerimiento de datos. No está prevista para los órganos de gestión la posibilidad, reservada para el procedimiento inspector, de que las actuaciones se inicien mediante personación de los actuarios, sin previa comunicación, puesto que además, salvo en comprobaciones censales o en comprobaciones de regímenes de estimación objetiva, las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria (artículo 136.4 de la LGT). Mucho menos podrán realizarse fuera de las oficinas públicas las actuaciones de verificación de datos.

La notificación al obligado tributario de la comunicación de inicio de actuaciones, con el contenido establecido en el artículo 87.3 del RGAT, garantiza al obligado tributario el derecho a conocer la incoación de un procedimiento que le afecta, lo que conlleva la posibilidad de ejercitar el resto de derechos que se despliegan, siendo por tanto el punto de arranque aquella notificación, y también da cumplimiento a otros derechos como son el de conocer la identidad de la autoridad o personal bajo cuya responsabilidad se tramita el expediente (artículos 34.1.e) y f) de la LGT).

Sin embargo, tanto en los casos de verificación de datos como de comprobación limitada, los artículos 132.1 y 137.2 de la LGT, establecen la posibilidad de que cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean

suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante notificación de dicha propuesta. De la misma manera, esta posibilidad se prevé en el artículo 87 del RGAT dentro del Capítulo III relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, que establece que cuando así esté previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la propuesta de resolución o de liquidación.

Esta forma de inicio del procedimiento está prevista y es muy habitual en los procedimientos de gestión, por lo que, salvo en aquellos casos en los que se dirija al obligado tributario un requerimiento de aportación de datos o justificantes, a través del cual sabrá que se van a desarrollar o se están desarrollando determinadas actuaciones comprobadoras, éste no tendrá conocimiento formal del inicio de ningún tipo de actuación por parte del órgano gestor, con anterioridad a que se le notifique la propuesta de liquidación, momento en que se le pondrá de manifiesto el expediente y se le concederá un plazo para formular alegaciones y presentar los documentos que estime oportunos. Conviene tener presente que en muchas ocasiones la única operación o actuación llevada a cabo por los órganos de gestión tributaria consiste en cotejar o comparar, utilizando determinados programas informáticos, la información suministrada por el obligado tributario en su declaración con la contenida en las bases de datos de la Administración, y fruto de este cruce de información, se producirá una propuesta de liquidación. Tras esta operación, y antes de dictar la correspondiente liquidación, la oficina gestora dirigirá una notificación al obligado tributario concediéndole un plazo para formular alegaciones y presentar documentos y justificantes que estime oportunos.

En estos casos es la notificación de la propuesta de liquidación la que da inicio al procedimiento, a efectos de los plazos de duración del mismo, si bien, como se ha dicho, la actividad administrativa de comprobación se inició con anterioridad, conculcándose, en nuestra opinión, dos derechos del obligado tributario:

El primero, el derecho del obligado tributario a que las actuaciones se desarrollen en los plazos previstos en la propia ley, conforme al mismo artículo 34.1 ñ) LGT, puesto que la actividad de verificación o de comprobación tributaria se inició con anterioridad a la primera notificación recibida por el obligado tributario. Entendemos que el procedimiento se inició de oficio con el acuerdo del órgano competente, mucho antes de recibir la comunicación o el requerimiento de aportación de datos.

En segundo lugar, el derecho del obligado tributario a aportar documentos conforme al artículo 34.1.l) con anterioridad a este momento temporal, en que la Administración tributaria evacúa una propuesta de resolución, sin que el obligado tributario haya tenido intervención alguna previa, por la sencilla razón de que desconocía la existencia misma del procedimiento. El obligado tributario no podrá alegar indefensión, puesto que podrá formular dichas alegaciones y aportar los documentos en el trámite de alegaciones que necesariamente ha de concedérsele, pero este plazo de tiempo para aportarlos es reducido (no inferior a 10 días ni superior a 15 días conforme al artículo 99.8 LGT) habiéndosele privado de un tiempo en el que podría haber aportado ya documentación y justificantes, en su caso, de haber conocido que se había “iniciado” la actividad comprobadora.

6.2 MODIFICACIÓN DEL ALCANCE DE LAS ACTUACIONES.

Los órganos de gestión únicamente tendrán facultades para efectuar liquidaciones provisionales de oficio, por tanto, en los procedimientos de gestión tributaria el obligado tributario carece del derecho a solicitar una modificación en el alcance de las actuaciones a desarrollar, esto es, solicitar que se proceda a una comprobación general de su situación tributaria, derecho que si tiene en el procedimiento inspector, como veremos a continuación, siendo esta otra diferencia en cuanto a los derechos del obligado tributario en los procedimientos de gestión.

6.3 PERSONACIÓN DEL OBLIGADO EN LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN.

El artículo 34.1.k) LGT, como hemos visto, establece que las actuaciones que requieran la intervención del obligado le resulten lo menos gravosas posibles, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Normalmente, por la naturaleza de las actuaciones a realizar, en los procedimientos de gestión la Administración tributaria requerirá la aportación de determinada documentación justificativa de los datos consignados por el contribuyente en sus declaraciones, lo que podrá realizarse incluso por medios electrónicos o telemáticos, a los que nos hemos referido en un apartado anterior, sin necesidad de personación del obligado tributario ante los órganos encargados de la tramitación del procedimiento.

Pues bien, el artículo 138.2 LGT, referido a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, establece que *“el obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados”*. Nos encontraríamos en estos casos ante una excepción a ese derecho en el sentido de considerar la personación una cierta molestia por la interrupción de las obligaciones personales o laborales de aquel. Ello también es lógico si consideramos que con carácter general la LGT impone a los órganos de gestión tributaria la realización de las actuaciones dentro de las oficinas administrativas. No obstante, el obligado tributario podrá personarse en el procedimiento por sí mismo, o por medio de representante, conforme al derecho que se reconoce con carácter general en el artículo 46 de la LGT, ya comentado en un apartado anterior.

6.4 PROCEDIMIENTOS INICIADOS MEDIANTE DECLARACIÓN.

En aquellos casos en que para la gestión del tributo la normativa establezca que sea necesario presentar por el obligado tributario una declaración, el principal derecho del obligado tributario a la hora de presentarlas es que ello no supone la aceptación o reconocimiento de la procedencia de la obligación tributaria, es decir, sólo supone el cumplimiento de una obligación formal sin entrar en juego la doctrina de los actos propios, por lo que posteriormente y sin perjuicio de que la Administración, precisamente por ese carácter no vinculante, deba comprobar los datos, se puede rectificar o recurrir la liquidación que se emita, si bien también puede ocurrir que no exista obligación de contribuir porque se dé un caso de exención o no sujeción, por ejemplo.

En este aspecto, debemos hacer constar la aparente contradicción en que incurre el artículo 119 LGT al definir la declaración como *“todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”*. En la definición se utiliza el término reconocimiento para en el párrafo siguiente decir que aquella no lo implica. Así continúa el artículo 119 LGT, diciendo que *“la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”*.

No obstante, debe entenderse que si bien efectivamente no lo implica ello no supone que lo excluya, por lo que queda incluida la posibilidad de un reconocimiento mediante la declaración.

6.5 RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES, DECLARACIONES, COMUNICACIONES DE DATOS O SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN.

El derecho de los obligados tributarios de instar de la Administración tributaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por estos cuando consideren que la presentada ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos se reconoce en el artículo 120.3 LGT, dentro de las actuaciones y procedimiento de gestión tributaria. Normalmente el perjuicio consistirá en haber ingresado demás, por errores en la autoliquidación presentada, o bien, por no haber aplicado deducciones, exenciones o bonificaciones a que el obligado tributario tuviera derecho.

Se establece además que cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de la LGT sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 LGT, ya comentado.

El procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución se instará y se sustanciará ante los órganos de gestión tributaria y se desarrolla en los artículos 126 a 130 del RGAT.

También tienen derecho los obligados tributarios de presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas. Así, conforme al artículo 122 LGT, las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar

las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. También podrán presentar los obligados tributarios declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.

En estos casos la finalidad será evitar las sanciones que en la actividad comprobadora posterior por parte de la Administración puedan originarse como consecuencia de la liquidación de cantidades a ingresar superiores a las autoliquidadas por el obligado tributario, o la determinación de cantidades a devolver inferiores a las obtenidas o solicitadas por el mismo, ya que la LGT prevé en estos casos la aplicación de los recargos del artículo 27 LGT, que excluyen la aplicación de sanciones.

6.6 PLAZOS DE RESOLUCIÓN Y CADUCIDAD.

En un apartado anterior nos hemos referido a la necesidad de motivación, a los plazos de resolución y al régimen de los actos presuntos en los actos administrativos de naturaleza tributaria, que, en defecto de regulación específica para cada procedimiento, se regirán por lo establecido en los artículos 103 y 104 de la LGT. También nos hemos referido a los períodos de interrupción justificada (artículo 103 del RGAT), y al cómputo de las dilaciones en el procedimiento (artículo 104 del RGAT).

Pues bien, en aquellos procedimientos iniciados mediante declaración o en los de comprobación tributaria en los que el incumplimiento del plazo para resolver determine la caducidad del procedimiento, el efecto fundamental será que el cómputo del plazo de prescripción no se habrá visto interrumpido por el inicio de dicho procedimiento, por lo que esto podrá determinar la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, si han transcurrido más de cuatro desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, hasta la fecha en que se entienda el procedimiento caducado. Así lo establece el artículo 104.5 cuando dispone que *“dicha caducidad no producirá, por sí*

sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.”

En los procedimientos iniciados mediante declaración, el artículo 129.1 de la LGT establece que la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración, produciéndose ante la falta de notificación de la liquidación en dicho plazo la caducidad del procedimiento, según dispone el artículo 130.b) LGT, ello sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

También el transcurso del plazo de seis meses establecido en el artículo 104 de la LGT, sin que se haya notificado al obligado tributario la liquidación provisional, determinará la caducidad de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, sin perjuicio igualmente de que la Administración pueda iniciar de nuevo el procedimiento dentro del plazo de prescripción. (Artículos 133 y 139 de la LGT).

6.7 LA NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

Ya nos hemos referido en el apartado correspondiente a los requisitos de las notificaciones como presupuesto para el ejercicio por el administrado de los derechos y garantías que el ordenamiento tributario le reconoce.

No obstante, el artículo 102 LGT se refiere de manera particular la notificación de las liquidaciones tributarias, estableciendo las especialidades de las mismas, en cuanto a la regulación del contenido de aquellas y a las notificaciones por edictos en los casos de tributos de cobro periódico por recibo.

Destaca la sustitución de la referencia al “texto íntegro del acto” por la necesidad de que la notificación contenga lo que GARCÍA BERRO llama “*elementos esenciales de la liquidación*”, que identifica con la motivación (apartado c) y los que

denomina “fundamentos fácticos y jurídicos determinantes de la deuda tributaria” con el (apartado b)¹³².

La falta de notificación de los elementos esenciales de la liquidación produce que aquella sea defectuosa y por tanto afecte los derechos de los interesados. Sin embargo, aquí el principio general de entender notificados los actos administrativos cuando el interesado los impugne quiebra a favor del derecho de oposición contra aquellos actos que perjudiquen sus intereses, pues de otra manera se produciría indefensión al subsanarse en cualquier caso en que se recurra. La STS de 12 marzo 1999 (RJ 1999\2518) así lo considera cuando no se impugne el fondo del asunto sino precisamente los defectos formales del acto impugnado¹³³.

Además de las notificaciones personales y mediante edictos ya vistas también se regula otro supuesto, el de las notificaciones para los tributos gestionados por

¹³²GARCÍA BERRO, F., “Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria”. Marcial Pons. Madrid, 2004, págs. 143 y 144.

¹³³STS de 12 de marzo de 1999; FJ 4º; “es evidente que la mera interposición del recurso, no podía subsanar las reconocidas insuficiencias de la notificación practicada, que no se ha reproducido después de

manera completa, ni aparecen indirectamente producidos sus efectos, de pleno conocimiento por el interesado, a través de las actuaciones posteriores a las que pudo tener acceso la sociedad recurrente y sin que tampoco pueda deducirse, esa plenitud de información sobre la liquidación tributaria, de las alegaciones sobre el fondo, que nunca formuló.

Se produjo, por lo tanto, la indefensión, por el incumplimiento de las prescripciones del art. 124 de la Ley General Tributaria [sobre notificación de las liquidaciones tributarias], en cuanto a la forma y contenido de las notificaciones, lo que arrastra la ineficacia de la discutida y con la infracción de aquel precepto se produce el motivo de casación esgrimido por la recurrente”.

También es interesante la conclusión a la que llega la STSJ de Valladolid 137/1997, de 11 de febrero (JT

1992/92); FJ 3º: “la aquí actora, en su momento, no se dio expresamente por notificada, pues en el encabezamiento de los escritos usa la fórmula: «Que ha tenido conocimiento de la emisión del recibo...», que no es lo mismo que darse por notificada”.

padrón o matrícula, de cobro periódico por recibo, que sobre todo se da en el ámbito local.

Una excepción a este supuesto de notificación por edictos en los tributos de cobro periódico por recibo es el caso de aumento de la base imponible sobre la que resulte de la declaración tributaria que haya presentado el obligado, ya que deberá notificarse individual y motivadamente la liquidación, pues se entiende que ha variado un elemento esencial de la liquidación que perjudica los intereses de aquel. Se excluyen los supuestos de modificaciones de bases a través de revalorizaciones generales aprobadas por Ley (ej.: la actualización que las leyes de presupuestos generales del Estado realizan en el valor catastral de los bienes inmuebles). Esa excepción tiene su causa en la necesidad de respetar el principio de tutela judicial efectiva, que sólo se mantiene si no se modifican esos elementos esenciales de la liquidación. Así por ejemplo, si se cambian los plazos de ingreso de la deuda deberá realizarse la notificación personal.¹³⁴

6.8 EFECTOS DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES DICTADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

Como hemos dicho al principio, los órganos de gestión tributaria tienen limitadas las facultades respecto de las que se reconocen a los órganos de la inspección, en el artículo 142 LGT, y por ello las liquidaciones dictadas en el seno de estos procedimientos tendrán siempre la consideración de provisionales, conforme al artículo 101 LGT.

No obstante, el artículo 140.1 LGT establece, como indica JIMÉNEZ JIMÉNEZ¹³⁵, el efecto preclusivo del objeto comprobado pues establece que “la

¹³⁴STC 122/2003, de 16 de junio; FJ 3º: “Esta exigencia de notificación individual, se produce en este caso, a pesar de tratarse de impuestos de cobro periódico o por recibo en los que se halla prevista la notificación colectiva por edictos, porque se han modificado sustancialmente algunos elementos esenciales del impuesto, y concretamente, el plazo o período voluntario de ingreso de la deuda tributaria, y la asignación de nuevo valor catastral a las fincas objeto de tributación.”

¹³⁵JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y OO.AA. “El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudio en homenaje a Enrique Piñel”. Edit. La Ley, 2006, pág. 163.

Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación) salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". Ello supone en principio una garantía para el obligado tributario al tener certeza de que la Administración no volverá a incidir sobre el mismo objeto en otra comprobación. Sin embargo, decimos "en principio" porque la LGT establece la excepción cuando se utilicen facultades o actuaciones distintas.

Así pues, en principio, aquellos elementos de la obligación tributaria correspondientes a un tributo y periodo determinados que hayan sido objeto de comprobación por los órganos de gestión tributaria, por ejemplo, no podrán ser cuestionados de nuevo en una actuación de carácter general desarrollada por el mismo tributo y periodo, por los órganos de la Inspección, salvo las excepciones que la propia norma prevé.

Por otra parte, los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante hayan prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

7. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.

Los obligados tributarios tendrán ante la Inspección de los tributos los mismos derechos que les asisten en cualquier actuación o procedimiento tributario en que intervengan a los que nos hemos referido en esta exposición. No obstante, existen determinadas especialidades en estos derechos como correlativo de obligaciones específicas que tendrán los contribuyentes ante la Inspección de los tributos.

Estas obligaciones de los obligados tributarios ante la Inspección de los tributos son, en síntesis, las siguientes:

- Facilitar la práctica de las actuaciones de comprobación e investigación.
- Poner a disposición de la Inspección para su examen los documentos, libros, contabilidad, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relacionados con actividades económicas, así como bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.
- Permitir la entrada de la Inspección, en las condiciones fijadas reglamentariamente, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y locales en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.
- Atender a la Inspección y prestar la debida colaboración en el ejercicio de sus funciones.
- Personarse por sí o por medio de representante, en el lugar día y hora señalados para la práctica de las actuaciones y aportar o tener a disposición de la Inspección la documentación y demás elementos solicitados.
- Comparecer personalmente cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija y se requiera de forma motivada por la Inspección.

- Ratificar aquellos datos específicos, propios o de terceros, contenidos en los documentos previamente aportados.

Pasamos a analizar esos derechos específicos ante la Inspección de los tributos a que nos referíamos a continuación:

7.1 INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

El inicio del procedimiento inspector puede realizarse de dos formas, mediante notificación al contribuyente de la comunicación de inicio de actuaciones, o bien, por personación de la Inspección en el domicilio o en el lugar donde se desarrollen las actividades a inspeccionar, sin previa comunicación de inicio, para iniciar dichas actuaciones. En ambos casos, el defecto fundamental del inicio de las actuaciones es la interrupción del plazo de la Administración tributaria para liquidar la deuda tributaria, y también, en su caso, para imponer las sanciones que resultasen procedentes (artículo 66.1.a) de la LGT y artículo 189.3.a párrafo 2º del RGAT).

El artículo 147.2 de la LGT, establece la obligación de la Inspección de Tributos de informar a los obligados tributarios, al inicio de los procedimientos de inspección, de la naturaleza y alcance de las diferentes actuaciones que se llevarán a cabo y de los derechos y obligaciones de su titularidad en el curso de las mismas. Esta obligación se engloba dentro del deber de información a los obligados tributarios y es una manifestación más del mismo, pero de especial trascendencia para la garantía de los derechos de estos en el procedimiento.

No obstante, considerando precisamente sus finalidades, algunos autores entienden que se trata de una obligación completamente independiente de aquella, ya que su último fin no es el de paliar el excesivo coste fiscal que soportan los contribuyentes, sino el de dotar a los procedimientos inspectores de eficacia¹³⁶. Sin embargo, y aunque bien es cierto que dicha actuación, como se desprende del artículo 147.2 antes citado, forma parte de un procedimiento y, como tal, es un requisito indiscutible para su eficacia, la justificación de su existencia parece coincidir (cuanto menos en parte) con los motivos del deber de información, y es

¹³⁶Entre otros, así lo entienden DEL PASO BENGOA J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998)*, Op. Cit., pág. 86.

que su materialización no consiste en una comunicación formal imprescindible desde el punto de vista material para el desarrollo de una actuación. Además, como se ha visto, nada impide que las labores derivadas del deber de información se presten en el seno de un procedimiento tributario, por lo que tampoco debería ser un impedimento que se integraran como parte del mismo con carácter preceptivo (y más teniendo en cuenta que, a fin de cuentas, forman parte de un deber).

Dicha actuación además es un concreto deber contenido en el artículo 141.f) de la LGT donde se establece como una función de los órganos de la Inspección de Tributos la de informar “a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas”. Sin embargo, como pone de manifiesto CAYÓN, debe destacarse finalmente que, en la medida en la que su difusión forma parte del contenido esencial del acto administrativo de comunicación del inicio de tales actuaciones, su falta conllevará la privación total de efectos del procedimiento¹³⁷, por lo que podrá requerirse la nulidad del acto que le ponga fin por haberse adoptado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 62 de la LRJPAC) o, cuanto menos, su anulabilidad por haber infringido el ordenamiento jurídico (artículo 63 LRJPAC)¹³⁸.

En este sentido, y por lo que se refiere al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, ya hemos hecho mención de que el ordenamiento tributario reserva la facultad de personación sin previa notificación de la comunicación de inicio de actuaciones a los órganos de la inspección, en los casos y en la forma legalmente regulada para dicho procedimiento, siendo este el momento en que se pondrá en conocimiento del obligado tributario la naturaleza y el alcance de las actuaciones a desarrollar, aunque en la mayoría de los casos las actuaciones se iniciaran normalmente mediante la notificación de una

¹³⁷CAYÓN GALIARDO, A.: *Comentarios al artículo 27*, en “Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 157.

¹³⁸Para un mayor desarrollo de tales cuestiones, véase infra el capítulo 8. Los efectos de los deberes de información y asistencia en relación con su incumplimiento de la tercera parte.

comunicación de inicio de actuaciones al obligado tributario con el contenido que establece el artículo 87.3 del RGAT. En el caso de que se inicie el procedimiento mediante personación de la Inspección sin previa notificación del inicio de actuaciones al obligado tributario, se documentará en diligencia el inicio de tales actuaciones y se dejará constancia en la misma de haber informado al obligado tributario de la naturaleza y alcance de las actuaciones iniciadas.

El artículo 177 del RGAT, prevé esta forma de inicio en el procedimiento de inspección, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones. En estos casos las actuaciones de comprobación e investigación se inician mediante personación de los órganos de la inspección en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial, entendiéndose las actuaciones con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de estos lugares.

En efecto el artículo 151.2 LGT, otorga esta facultad a los órganos de la inspección al establecer que: *“La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.”*

Por su parte, el artículo 172 del RGAT, reserva para los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT, cuando aquellas así lo requieran, salvo inspecciones censales de los órganos de gestión, que también gozarán de estas facultades.

El apartado 2º del artículo 172 RGAT reconoce al obligado tributario el derecho de oponerse a estas personaciones de los órganos inspectores, siendo necesario, en este caso, la autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante.

El ejercicio de estas potestades de los órganos de la inspección tiene su límite en la protección del domicilio constitucionalmente protegido, siendo necesario en este caso el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial (artículo 172.3 LGT), y en otro caso, precisa del consentimiento del obligado tributario, sin perjuicio de que su oposición no justificada a la entrada y desarrollo de las actuaciones inspectoras pueda tener consecuencias de agravamiento de las

sanciones que en su caso puedan derivarse del procedimiento inspector en curso, incluso con la consideración, en su caso, de obstrucción a la actuación investigadora de los órganos de la inspección.

7.2 AMPLIACIÓN DEL ALCANCE DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

Las actuaciones de la Inspección de los tributos pueden tener alcance general o parcial, respecto del tributo y periodos considerados. Conforme al artículo 148.2 de la LGT “las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado”. El artículo 178.3 del RGAT determina los supuestos en que las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial.

Todo obligado tributario tiene derecho conforme al artículo 149 LGT, desarrollado en el artículo 179 del RGAT, a que las actuaciones inspectoras iniciadas con carácter parcial se conviertan en actuaciones de carácter general respecto del tributo y, en su caso, periodos afectados, debiendo la Administración tributaria ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general, siempre que lo haya solicitado dentro del plazo de 15 días desde que le fuera notificado el inicio de actuaciones inspectoras de carácter parcial. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo por la Administración determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

La solicitud a que se refiere el artículo 149 de la LGT deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión

no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

También la Inspección podrá acordar motivadamente la modificación del alcance de las actuaciones aunque el obligado tributario no lo solicite, mediante acuerdo motivado del órgano competente. Así, el artículo 178.5 del RGAT establece que cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.

7.3 LÍMITES Y GARANTÍAS ANTE LAS FACULTADES DE LA INSPECCIÓN.

Las actuaciones necesarias para la obtención de datos y pruebas por los órganos de la inspección que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario se sustentan en las facultades reconocidas a la inspección de los tributos en el artículo 142 de la LGT, y en los deberes de información y colaboración con la Administración tributaria establecidos, con carácter general, en los artículos 93 y 94 de la LGT. En dicho procedimiento se podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los elementos de prueba en los términos previstos en el artículo 146 de la LGT.

Estas amplias facultades, necesarias para el eficaz desarrollo de las actuaciones inspectoras en la persecución del fraude fiscal, deben contar con una adecuada regulación que limite dichas facultades o prerrogativas en el respeto de los derechos legal o constitucionalmente protegidos.

A continuación enumeraremos las principales facultades de los órganos de la inspección de los tributos y los límites establecidos para garantizar dichos derechos de los obligados tributarios:

Facultades de obtención de información: Actúan como límites, el secreto de las comunicaciones (artículo 18.3 CE); el derecho a la intimidad personal y familiar (artículo 18.1 CE); secreto estadístico (en cuanto a los datos primarios); el secreto profesional (artículo 24.2 CE), en cuanto a los datos privados no patrimoniales que afecten al honor y a la intimidad, y datos confidenciales por asesoría y defensa, no alcanza a las relaciones económicas entre el profesional y el cliente; el secreto del protocolo notarial (testamentos y codicilos en cuanto a datos reservados, el reconocimiento de hijos, los datos matrimoniales distintos de los económicos).

Facultad de requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la LGT. Se establece que sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario, conforme establece el artículo 180.4 del RGAT.

Adopción de medidas cautelares. Se establece que serán motivadas y proporcionadas, y estarán limitadas temporalmente a su finalidad, que no es otra que impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición, sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación, conforme al artículo 146 de la LGT.

Entrada y reconocimiento de fincas. Se regula en los artículos 142 de la LGT y 172 del RGAT. En el artículo 142.2 de la LGT se establece que cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, y que si la persona bajo cuya custodia se encontraren los

lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa correspondiente (Delegado de la A.E.A.T. o Director del Departamento). En este sentido, debemos tener presente que negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias puede ser constitutivo de infracción tributaria tipificada en el artículo 203 de la LGT, o bien, ser justificativa de una estimación indirecta de bases imponibles. Como limitación adicional de estas facultades se establece que cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. (Artículo 172.3 RGAT)

Lugar de las actuaciones inspectoras. Se regula en los artículos 151 de la LGT y 174 del RGAT. Se determina el lugar donde se deberán realizar las actuaciones en función de la documentación a examinar salvo conformidad del obligado tributario a que su examen se realice en lugares diferentes. Destaca el hecho de que el examen de la contabilidad principal y auxiliar relativa a actividades económicas solo podrá realizarse en las oficinas de la Administración tributaria cuando exista previa conformidad del obligado tributario, debiendo examinarse en otro caso en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que este designe, sin perjuicio de la posibilidad de obtener copias de dicha documentación para su examen en las oficinas públicas. Sin embargo, cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

Horario de las actuaciones inspectoras. Se regula en los artículos 152 de la LGT y 182 del RGAT. Destaca que si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado deberá respetarse la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días. No obstante, la disposición reglamentaria establece determinadas excepciones al horario normal cuando motivadamente se considere necesario.

El desarrollo de las actuaciones por los órganos de la inspección en las oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario, colisiona con el derecho del obligado tributario reconocido en el artículo 34.1.k) LGT, a que las actuaciones se desarrollen del modo que le causen el menor perjuicio posible.

En este sentido, la personación de la inspección en estos lugares incidirá en el desarrollo normal de la jornada de trabajo, y puede causarle además otros perjuicios adicionales, por lo que a nuestro juicio, los órganos de la inspección deberían de justificar la necesidad de realizar estas actuaciones, y más en aquellos casos en que se realicen sin previo aviso, sin mediar una notificación previa al obligado tributario en la que se le informe de que dichas actuaciones se van a desarrollar en lugar y día previamente determinados.

7.4 COMPARECENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Como ya hemos comentado en el apartado correspondiente, la ley configura como un derecho del obligado tributario el poder comparecer ante la Administración tributaria por medio de representante, conforme al artículo 46 LGT, que es reflejo en el ordenamiento tributario del derecho general reconocido para todos los administrados en el artículo 32.2 LRJPAC.

Específicamente, el artículo 173 del RGAT, relativo a la obligación de atender a los órganos de inspección, en su apartado 3º, señala que: *“El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas”*.

Este derecho, a sensu contrario, de no comparecer personalmente ante los órganos de la inspección, admite, no obstante, excepción en el procedimiento inspector, al establecer el artículo 142.3 LGT en su último párrafo, que: *“Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija”*.

Finalmente, que no era así en el proyecto presentado de la disposición, en el RGAT no se ha realizado una enumeración de supuestos en los que la Inspección de los tributos pueda compeler al obligado tributario a comparecer personalmente,

sino que, se deja como facultad discrecional de estos órganos, debiendo, no obstante, justificarlo debidamente. Muchos de estos casos, en el proyecto presentado, eran motivados por “dudas” en cuanto a la validez de la representación, que se han paliado, con una regulación exhaustiva en el reglamento vigente de las consecuencias de la falta de representación y de presunciones legales, en los artículos 111 y 112 del RGAT.

No obstante, el artículo 112.1 LGT en su último párrafo establece que *“en el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.”* En este caso, a efectos de dicha ratificación, se exigiría la personación del obligado tributario.

7.5 PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

En lo referente al plazo de las actuaciones inspectoras la cuestión fundamental es que al estar ligada la duración al momento de interrupción de la prescripción, la exigibilidad de muchos créditos tributarios está condicionada directamente a la duración de las actuaciones inspectoras y a su cómputo. En esta importante cuestión ha incidido el TS 22-12-11 y 28-12-11, sentencias que acotan la jurisprudencia del Tribunal Supremo en dos aspectos principales como son la motivación de la ampliación del plazo y el cómputo de la dilación.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras será de un año, si bien, cabe su ampliación cuando concurren circunstancias de especial complejidad o en los casos de existencia de actividades ocultas, conforme a lo dispuesto en los artículos 150 de la LGT, y 184 del RGAT. Esta ampliación podrá ser por un máximo de otros doce meses, que es sistemáticamente el plazo que se establece en todos los acuerdos de ampliación, por lo que normalmente la duración máxima del procedimiento pasará a ser de dos años en estos casos.

No hay un derecho incondicionado a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de

las actuaciones en el plazo previsto, una vez acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.

El procedimiento termina, ordinariamente, con el acto de liquidación (artículo 189.1 del RGAT). No obstante, la fecha de terminación a efectos del cómputo, es la fecha de la notificación del acuerdo de liquidación, salvo que se haya realizado un intento válido de notificación de la liquidación con anterioridad, en cuyo caso, se tomará la fecha del intento como la fecha final para dicho cómputo. Así lo establece el párrafo 1º del artículo 104.2 de la LGT, que establece que “A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.”

Una segunda cuestión, es que no existe un derecho incondicionado del contribuyente a que las actuaciones concluyan en un plazo determinado (de un año o de dos si fueron ampliadas), sino unas consecuencias legales derivadas del incumplimiento del plazo. Así, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT, la Administración dispone de un plazo de cuatro años para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Por esta razón, dentro del plazo de cuatro años de que dispone la Administración para liquidar, una comunicación de inicio de unas actuaciones inspectoras interrumpe, en principio, dicho plazo de prescripción (ex art.68.1.a LGT).

Ahora bien, de conformidad con el artículo 150.2 de la LGT, el efecto fundamental de la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses, por causas no imputables al obligado tributario, o cuando la Inspección exceda del plazo del año (o de dos en el caso de que haya ampliación), es el mismo, ya que se considerará que la comunicación de inicio no ha interrumpido el plazo de prescripción de la Administración para liquidar la deuda tributaria. No obstante, la previsión legal expresa del citado artículo es que la posterior reanudación del procedimiento, con conocimiento formal del contribuyente, interrumpe la prescripción. Como existe una previsión legal expresa de que el procedimiento inspector no tiene plazo de caducidad y debe continuar hasta su terminación, un procedimiento inspector puede tener una duración indefinida. Dicho de otro modo, si a un contribuyente se le cita para comprobar una obligación tributaria que no ha prescrito en el momento de continuar las actuaciones inspectoras tras el trascurso del plazo de una año, esta

obligación ya no prescribirá, con independencia de la duración de las actuaciones, salvo que haya una interrupción injustificada de las mismas de duración superior a seis meses.

En este sentido, el único derecho incondicionado del contribuyente es que no se le giren intereses de demora (ex artículo 150.3 LGT) desde que se incumple el plazo de duración de las actuaciones hasta la finalización del procedimiento inspector.

También tiene derecho el contribuyente a que se le informe de los conceptos y periodos a los que se extienden las actuaciones, es decir qué conceptos y periodos podrán ser objeto de liquidación por no estar prescritos.

Un tercer derecho consecuencia de exceder el plazo legalmente establecido las actuaciones, es a la consideración como espontáneos de los ingresos por declaraciones realizadas por el contribuyente por el impuesto y periodos inspeccionados una vez transcurrido el plazo de duración de las actuaciones hasta su reanudación y, por tanto, no serían sancionables dichos ingresos, exigiéndose únicamente los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT.

En resumen, los derechos del contribuyente inspeccionado ante un incumplimiento del plazo de duración se pueden clasificar de dos tipos:

1º.- De menor entidad: Son el derecho de información, la no exigibilidad de intereses y la posibilidad de considerar a efectos exclusivamente tributarios como espontáneas determinadas declaraciones.

2º.- De mayor trascendencia: Por el lapso de tiempo transcurrido hasta la reanudación de las actuaciones, una vez excedido el plazo del año o dos años (si fue ampliado) de duración de las mismas, el contribuyente puede llegar a ganar la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, puesto que, como hemos dicho, la citación de inicio de actuaciones no interrumpió el cómputo del plazo de prescripción.

En conclusión, el procedimiento inspector tiene una duración indefinida, lo que existen son unas consecuencias determinadas por la ley vigente en cada momento cuando la duración excede de una año, o de dos si las actuaciones se amplían conforme a derecho.

La tercera cuestión importante, es que dentro del plazo máximo de duración no se computarán ni los periodos de interrupción justificada que se especifiquen

reglamentariamente ni las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria (párrafo 2º del artículo 104.2 LGT), como ya vimos en el apartado correspondiente al derecho a la motivación y a la resolución en plazo de los procedimientos tributarios.

7.6 DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

El artículo 143.1 de la LGT establece que las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas.

A las comunicaciones, las diligencias y los informes, ya nos hemos referido en apartados correspondientes, bastando decir ahora, que las diligencias cobran especial importancia en el procedimiento inspector ya que este se desarrolla normalmente mediante una sucesión de comparecencias y actuaciones, que deben constar todas en diligencia a efectos de recoger en las mismas los hechos y circunstancias con relevancia tributaria que se van produciendo a lo largo del procedimiento, dando además seguridad jurídica al mismo.

En cuanto a las actas, el artículo 143.2 de la LGT las define como documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma y el artículo 144 de la LGT, en tanto que son documentos públicos, se refiere a su valor probatorio estableciendo que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario, y que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. Por tanto, tienen un tratamiento en cuanto a su valor probatorio exactamente igual al de las diligencias, a que nos referimos ya en el apartado correspondiente.

Las actas deberán tener el contenido mínimo que establece el artículo 153 de la LGT, y a efectos de su tramitación posterior pueden ser de varios tipos: de conformidad, de disconformidad o con acuerdo. Las actas serán suscritas en conformidad o en disconformidad, según que el obligado tributario muestre o no su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria contenida en el acta. Además, el artículo 154.2 de la LGT señala que cuando el

obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

El análisis de la tramitación posterior de las actas excede del contenido del presente trabajo, por lo que únicamente haremos mención de que en el caso de las actas de disconformidad se debe acompañar a las mismas un informe ampliatorio a que se refiere el artículo 157.2 de la LGT, dictándose siempre un acuerdo expreso del órgano competente para liquidar con posterioridad, mientras que en el caso de las actas suscritas en conformidad normalmente se entenderá producida y notificada la liquidación de manera tácita si en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: a) Rectificando errores materiales; b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta; o d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique. (Artículo 156.3 de la LGT).

Especial mención merecen el tercer tipo de actas a que nos hemos referido que son las actas con acuerdo, que sólo podrán suscribirse en los casos en que esto sea posible de conformidad con el artículo 155.1 de la LGT, y cuya característica más significativa es que supone el ingreso inmediato del crédito tributario derivado del acta y la renuncia por el obligado a la tramitación separada del expediente sancionador, es decir, que es el único tipo de acta que contiene la propuesta de liquidación y de sanción en una misma resolución. Con la suscripción del acta por el obligado y por la inspección se perfecciona un acuerdo con el que se concreta la aplicación de la norma al caso concreto, o la apreciación de ciertos hechos o la estimación, valoración o medición de ciertos datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. Para la suscripción de un acta con acuerdo será necesaria la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o

sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

Para terminar con este apartado, decir únicamente, que de conformidad con lo establecido en el artículo 188.1.b) de la LGT suscribir las actas en conformidad, da derecho al obligado tributario a obtener una reducción del 30 por 100 en el importe de la sanción que en su caso pueda imponerse en el correspondiente expediente sancionador. En el caso de actas con acuerdo el artículo 188.1.a) de la LGT establece una reducción que será de un 50 por 100, incentivando la suscripción de estas actas en los casos en que esto sea posible.

7.7 DERECHO AL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

En el procedimiento inspector, con carácter general, se pondrá de manifiesto el expediente y se dará el trámite de audiencia al obligado tributario con anterioridad a la formalización de las actas. Por excepción, el artículo 99.8 de la LGT se dispone que se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

En concreto el artículo 183 del RGAT dispone que “Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96” y continua, “En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas...”.

En el caso de las actas con acuerdo, reguladas en el artículo 155 de la LGT, hay que tener en cuenta que existirá un acuerdo entre el contribuyente y la Administración previo a la liquidación de la deuda tributaria, y por tanto, la existencia en el expediente de un trámite de audiencia, además, sería redundante e innecesaria, salvo que se regularicen otros elementos de la obligación tributaria no

susceptibles de un acuerdo en un acta distinta, en cuyo caso será necesario dicho trámite al respecto de dicha regularización.

En el caso de actas de conformidad, el artículo 156.1 de la LGT, establece la necesidad del trámite de audiencia de manera expresa con carácter previo a la firma del acta.

Por último, en el caso de actas suscritas en disconformidad o tramitadas en disconformidad por no haber comparecido o negarse a suscribir las el obligado tributario, el apartado 1 del artículo 157 de la LGT, también establece la necesidad del trámite de audiencia previo a la firma del acta, y en el apartado 3 de este mismo artículo se establece un trámite de alegaciones posterior de 15 días ante el órgano competente para liquidar. Así pues, en el caso de estas actas el obligado tributario dispondrá de ambos trámites para formular alegaciones y aportar documentos. Por tanto, pese a que el artículo 99.8 de la LGT establece la posibilidad de que en este caso no hubiera un trámite de audiencia previo, al existir un trámite de alegaciones posterior, la norma específica mantiene ambos trámites, con un criterio claramente garantista de los derechos del contribuyente.

Si se omite el trámite de audiencia con anterioridad a la formalización del acta, ello no da lugar a la nulidad de la liquidación, al no producirse indefensión, pues la interesada ha tenido oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental, habiéndose remediado dicha falta de audiencia, exigida en el procedimiento de gestión con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución, con el escrito de alegaciones presentado con posterioridad a la incoación del acta y con anterioridad al acuerdo de liquidación tributaria, y la decisión de fondo hubiera sido la misma (AN 20-9-07, EDJ 168955).

7.8 LIMITACIONES DEL DERECHO A RECURRIR LAS ACTAS DE CONFORMIDAD Y LAS ACTAS CON ACUERDO.

En el artículo 155.6 de la LGT, se limita la posibilidad de recurrir las actas con acuerdo, así establece que “El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de

impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento". Además, según establece el artículo 188.2.a) de la LGT, en este caso si el obligado tributario interpone el recurso contencioso-administrativo a que se refiere el artículo anterior, perderá la reducción de la sanción establecida para las sanciones pecuniarias derivadas de las actas con acuerdo en el artículo 188.1.a) de la LGT, y que asciende a un 50 % de dicha sanción.

En cuanto a las Actas firmadas en conformidad, el artículo 156.5 de la LGT establece que "A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley", estableciendo el artículo 144.2 de la LGT en cuanto al valor probatorio de las Actas que "Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho." Es decir, en este caso no se prohíbe ni se limita el derecho a recurrirlas, pero se asocia a los hechos aceptados en el Acta una consecuencia de presunción de certeza que, salvo prueba de error de hecho, va a determinar una resolución desestimatoria del recurso en cuanto a los argumentos de este que traten de desvirtuar la realidad de los hechos aceptados en la misma. Esto, además de perder el obligado tributario al recurrir la liquidación contenida en el Acta, la reducción de la sanción de la que en principio se había beneficiado y que asciende a un 30 % conforme al artículo 188.1.b) de la LGT, y que ahora al recurrir le será exigida. En este caso de las Actas de conformidad podrá recurrirse la sanción sin perder la reducción a que nos estamos refiriendo, que solo se pierde, como vemos, en el caso de interponer recurso o reclamación contra la regularización derivada del Acta, según establece el artículo 188.2.b) de la LGT.

7.9 LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

El artículo 101.3.a) de la LGT dispone que serán liquidaciones definitivas las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria. Esto es así, puesto que en

el procedimiento inspector la Administración tributaria actuará con sus más amplias facultades, con los límites legales y constitucionalmente establecidos, conforme se reconocen a los órganos de la inspección de los tributos en el artículo 142 de la LGT, a cuyo contenido nos remitimos.

Conforme al artículo 148.2 LGT, dichas actuaciones únicamente podrán tener carácter general en el procedimiento inspector cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación y no se limite de ninguna manera el alcance de dichas actuaciones, teniendo en otro caso carácter parcial las actuaciones, y en consecuencia siendo calificadas de provisionales las liquidaciones que resulten de dichos procedimientos conforme dispone el apartado 4 del artículo 101 LGT. El artículo 178.3 del RGAT determina los supuestos en que las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial.

No obstante, también se dispone en este apartado 4º del artículo 101 de la LGT que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 LGT no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

Además de estos casos, en los que las liquidaciones adoptadas en el procedimiento inspector serán provisionales, los órganos de inspección también podrán realizar actuaciones de comprobación limitada reguladas en los artículos 136 a 140 de la LGT, conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LGT en su letra

h). En estos casos, las liquidaciones adoptadas por los órganos de la inspección, sujetos a las limitaciones que en sus facultades les impone el procedimiento de comprobación limitada, y que ya vimos en el apartado correspondiente, serán también sin duda provisionales, de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LGT.

El apartado 3º del artículo 148 establece que cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 LGT, antes referido, y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

El principio de seguridad jurídica impide que se puedan volver a regularizar los mismos hechos y circunstancias que han sido objeto de una liquidación provisional en una liquidación definitiva posterior, tal y como hemos visto en el apartado correspondiente de las actuaciones de los órganos de gestión tributaria, remitiéndonos a las consideraciones que se hicieron en el apartado correspondiente.

8. ESPECIALIDADES DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

En el procedimiento de recaudación el obligado tributario gozará igualmente de los derechos y garantías reconocidos con carácter general para todos los procedimientos de aplicación de los tributos en la LGT, y en la parte común del RGAT. Sin embargo, el procedimiento de recaudación tiene su específica regulación en el RGR, aprobado en desarrollo de los preceptos reguladores de este procedimiento en la LGT. Se dan en este procedimiento determinadas especialidades en cuanto a los derechos y garantías que merecen ser tratadas de manera separada, principalmente por tratarse en la vía de apremio de un procedimiento que es un medio de ejecución forzosa del patrimonio del deudor por la Administración que constituye una manifestación de la autotutela de esta, y que pasamos a analizar a continuación:

8.1 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LAS ACTUACIONES RECAUDATORIAS.

Al procedimiento recaudatorio le son de aplicación los principios de aplicación del sistema tributario enunciados en el apartado 2º del artículo 3 de la LGT. No obstante, entre estos principios, a los que nos hemos referido de manera extensa en el apartado correspondiente, cobra especial importancia en el procedimiento de recaudación el de proporcionalidad, ya que en este procedimiento nos encontramos en el estadio final de la gestión de los tributos en el que la Administración persigue el ingreso del crédito tributario, incluso mediante mecanismos coercitivos en el procedimiento de apremio, que se iniciará en el caso de que el obligado tributario no satisfaga la deuda tributaria de manera voluntaria.

El principio de proporcionalidad ha sido frecuentemente invocado por el Tribunal Constitucional, que *“exige una relación ponderada de los medios empleados con*

*el fin perseguido para evitar el sacrificio innecesario o excesivo*¹³⁹, se introduce como principio obligado de la ejecución forzosa de los actos administrativos en la LRJPAC (artículo 96.1), y, seguidamente, se incorpora al ámbito tributario y recaudatorio en la Ley 25/1995, que dio nueva redacción a la anterior LGT, 320/1963, en sus artículos 128 y 131. El primero es equivalente al artículo 81.3 de la actual LGT, 58/2003, que al regular las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria para asegurar el cobro de las deudas dispone que habrán de ser proporcionadas al daño que se pretende evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, y que en ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. El segundo, al actual artículo 169.1 LGT, que establece que el embargo se efectuará sobre los bienes del deudor respetando siempre el principio de proporcionalidad.

Además de los artículos mencionados, el principio de proporcionalidad se aprecia en la regulación tanto de la fase de embargo como en la de ejecución. Así el artículo 169.4 de la LGT al regular el orden de embargo, establece que siguiendo el orden establecido los bienes se embargarán “sucesivamente” hasta que se presuma cubierta la deuda. Otra manifestación la encontramos en el artículo 76.2 del RGR, RD 939/2005, que autoriza la ampliación del embargo cuando se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados puede ser insuficiente para satisfacer la deuda, está indicando la improcedencia de embargar bienes de valor desproporcionado e innecesariamente mayor, en previsión de posibles incrementos de la deuda o de pérdidas de valor del bien embargado.

También el artículo 80.5 del RGR, cuando en el embargo de valores, autoriza a alterar el orden de embargo, sustituyendo el de dichos valores por el de los rendimientos de los mismos, y en su caso, reintegros derivados de aquellos.

Con más claridad se pone de manifiesto el principio de proporcionalidad en la fase de ejecución de bienes, donde el artículo 101.1 del RGR establece que *“el órgano de recaudación competente acordará la enajenación mediante subasta de los bienes embargados que estime bastantes para cubrir suficientemente el débito perseguido y las costas del procedimiento y las costas del procedimiento y se evitará, en lo posible, la venta*

¹³⁹STC de 23 de febrero de 1995.

de los de valor notoriamente superior al de los débitos, sin perjuicio de que posteriormente autorice la enajenación de los que sean precisos”.

El principio de proporcionalidad promueve, igualmente, la posibilidad de la Administración de optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos con anterioridad a la ejecución de las garantías existentes cuando estas no sean proporcionadas a la deuda garantizada, conforme a los artículos 168 LGT y 74.7 y 75 RGR.

Finalmente, el artículo 169.2 de la LGT, al determinar los criterios del embargo de bienes, tras el mutuo acuerdo entre la Administración y el obligado tributario, impone el de la *“mayor facilidad de su enajenación”* y la *“menor onerosidad de esta para el obligado”*.

No obstante, el respeto del principio de proporcionalidad en el embargo, a pesar de su formulación imperativa, no equivale a una declaración tácita de inembargabilidad de los bienes de valor desproporcionados con la deuda si en el patrimonio del deudor no existen bienes de valor proporcionado a aquélla, teniendo en cuenta que el sobrante de lo obtenido en la enajenación deberá ser devuelto al deudor.

Otra manifestación del principio de proporcionalidad es el de suficiencia se reconoce también en el artículo 169.1 de la LGT, cuando ordena que el embargo se efectúe sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de los distintos componentes de deuda, así como en los artículos 75.1, 76.2, 101.1, 104.7, y 116.2, entre otros.

8.2 DERECHO A LA NOTIFICACIÓN DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

El periodo ejecutivo es aquel que se inicia cuando las deudas no han sido satisfechas de manera voluntaria por el obligado al pago en los plazos legalmente establecidos al efecto. No obstante, como establece el artículo 161.2 de la LGT, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes, así como la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período

ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario de su pago.

Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. En este procedimiento se desarrollarán de oficio frente al obligado al pago las actuaciones que sean necesarias para el cobro de la deuda pendiente, intereses y costas del procedimiento, incluso mediante el embargo y enajenación de los bienes embargados, conforme a lo establecido en la LGT, y su desarrollo reglamentario en materia, el RGR.

El artículo 167.1 de la LGT, dispone que *“El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.”*

Esto significa que, al igual que en los procedimientos de comprobación e investigación, se ha de comunicar el inicio del procedimiento identificando la deuda pendiente e informar además al contribuyente de la naturaleza y alcance del procedimiento que se inicia, de sus derechos, obligaciones y efectos. El artículo 70 del RGR añade que la providencia de apremio ha de contener, además de otras circunstancias, la advertencia de que en caso de no efectuar el ingreso en los plazos establecidos se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías, caso de existir estas últimas. El RGR añade que se le debe informar de la posibilidad de solicitar aplazamiento de pago y de la no suspensión del procedimiento sino en los casos y con las garantías previstas legalmente, en su caso.

En el desarrollo reglamentario, la sección 1ª del RGR distingue entre la providencia de apremio y su notificación. Al contenido de la providencia de apremio se refiere el artículo 70 del RGR, y al contenido de la notificación de la providencia de apremio el artículo 71 de dicho reglamento. Es el artículo 71.e) del RGR, ante la omisión al respecto de la LGT, el que establece que en la notificación de la providencia de apremio se harán constar los recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.

Finalmente, decir que como el trámite de audiencia al interesado resulta normativamente exigido en el procedimiento de gestión, mientras que la providencia de apremio forma parte del procedimiento de recaudación, no es necesario concederlo en ese caso, conforme así ha sido recogido en numerosas sentencias, entre ellas, la AN 29-4-04, EDJ 41439.

8.3 LIMITACIONES DEL DERECHO A RECURRIR EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

En cuanto a los recursos en materia recaudatoria, hay que hacer constar que en el procedimiento de apremio, en cuanto procedimiento de ejecución, las causas de impugnación son tasadas. Es tradicional la limitación de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio, que la actual LGT recoge en el artículo 167.3, constituyendo una novedad legislativa el establecimiento de motivos tasados de impugnación respecto de las diligencias de embargo contenidos en el artículo 170.3 LGT, así como lo dispuesto en el artículo 172.1 de la LGT según el cual *“el acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley”*.

8.4 DERECHO A LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN LOS CASOS PREVISTOS LEGALMENTE.

La LGT se ocupa de la suspensión del procedimiento de apremio en el artículo 165. También de la suspensión con ocasión de la interposición de tercerías en el artículo 165.4 LGT y artículo 119 del RGR, que regula como novedad la suspensión en caso de tercería de mejor derecho cuando el tercerista consigne el importe de la cantidad a que se refiere el artículo 169.1 LGT, o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuera superior.

El apartado 1º del artículo 165 de la LGT establece que *“El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria”*. Esta remisión a la normativa

reguladora de la suspensión en materia de revisión, contenida en los artículos 224 y 233 de la LGT, desarrollados por los artículos 25 y 39 a 45 del RGRV, supone, en definitiva, la exigencia de garantía suficiente o bien, la justificación de perjuicios irreparables de difícil o imposible reparación, que justifiquen la concesión de la suspensión del procedimiento sin garantía, en tanto que se sustancian los recursos interpuestos por el obligado tributario que afectan a la firmeza del acto.

No obstante, en el apartado 2º del artículo 165 de la LGT se establecen una serie de supuestos en los que el procedimiento se suspenderá sin necesidad de aportar garantías, y así dispone que *“El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago”*.

Se trata de una serie de supuestos en los que, en definitiva, la deuda no es “exigible” al obligado al pago, debiendo este demostrar, no obstante, que dichas situaciones se han producido, aportando ante el órgano competente la documentación justificativa de su derecho.

8.5 DERECHO DE IMPUTACIÓN Y CONSIGNACIÓN DE PAGOS.

En el artículo 63.1 de la LGT se reconoce al obligado al pago de varias deudas la posibilidad de imputar cada pago a la deuda que libremente determine. Esto quiere decir que si el obligado al pago desea realizar el pago de deudas de vencimiento posterior a otras, podrá hacerlo. Esto es una consecuencia de la consideración de que las deudas tributarias son autónomas unas de otras, que se recoge en el mismo artículo.

Sin embargo, si el ingreso se produce como consecuencia de la acción de cobro de la Administración tributaria por medio de la ejecución forzosa en un procedimiento en el que se hubieran acumulado varias deudas, el ingreso se aplicará al pago de la deuda más antigua, de acuerdo con la fecha en que cada deuda fue exigible.

En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado

siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

Por otra parte, el artículo 64 de la LGT establece la posibilidad de que los obligados tributarios consignen en efectivo el importe de la deuda tributaria y, en su caso, de las costas del procedimiento en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas, o en alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que se determinan en el artículo 43 del RGR según el caso. Además este artículo 43 del RGR señala los casos en que dicha consignación será posible.

8.6 DERECHOS EN LAS ACTUACIONES DE EMBARGO DE BIENES.

Además del respecto al principio de proporcionalidad en las actuaciones antes comentado, el ordenamiento regula las actuaciones de embargo protegiendo la situación del deudor embargado mediante el establecimiento de determinados límites y restricciones, que son los siguientes:

1º.- Determinados bienes son inembargables conforme a los artículos 605 y 606 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (LEC). El artículo 169.5 de la LGT establece que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes, y que deberán respetarse las limitaciones establecidas en la LEC, precisando el artículo 76.4 del RGR que si una vez realizado el embargo se comprobare que concurren -dichas circunstancias- se procederá a su levantamiento. En el caso de embargo de dinero en cuentas bancarias en las que se ingresen habitualmente sueldos, salarios o pensiones, operarán estas mismas limitaciones, conforme a los artículos 171.3 de la LGT y 82.1 del RGR.

2º.- Con la finalidad de no ocasionar perjuicios al obligado ni gastos que no sirvan a su finalidad, se declaran también inembargables aquellos bienes de los que se pueda presumir que el coste de su realización excederá del importe que normalmente podría obtenerse de su enajenación (artículo 169.5 de la LGT).

3º.- El derecho a la inviolabilidad del domicilio del deudor determina, no solo que sea necesaria la pertinente autorización judicial para la entrada en el mismo (artículos 162.1, 142.1 y 113 de la LGT), sino que dispone el artículo 169.4 de la LGT que se embargarán en último lugar aquellos bienes para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

4º.- El orden de prelación establecido para el embargo de bienes, que es manifestación del *beneficium ordinis* y del *beneficium excusionis*, se recoge en el artículo 169.2 de la LGT, y en el artículo 104.4 del RGR, siguiendo el criterio de la mayor facilidad de la enajenación de los bienes y la menor onerosidad de dicha enajenación para el obligado.

5º.- Se reconoce el derecho del deudor a proponer la alteración de dicho orden de embargo llegando a un acuerdo para ello con la Administración, siempre que los bienes que señale para su embargo garanticen con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda (artículo 169.4 de la LGT), al mismo tiempo que no podrán embargarse bienes si la deuda está suficientemente garantizada, ya que el embargo sólo se autoriza en defecto de garantías aportadas por el deudor y admitidas legalmente por la Administración (artículos 168 de la LGT y artículos 74 y 75 del RGR). Ambos derechos son manifestación del principio de preferencia de designación o adscripción de bienes del deudor. No obstante, de conformidad con el artículo 168 de la LGT, aun existiendo garantías, la Administración puede optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto.

8.7 DERECHOS REFERIDOS A LA ENAJENACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS.

Se trata de la última fase del procedimiento de apremio encaminada a la conversión en dinero de los bienes embargados para hacer efectiva la deuda pendiente. En esta fase existen una serie de mandatos legales dirigidos a los órganos de recaudación para proteger la situación jurídica del obligado.

La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, conforme se determina en el RGR para cada caso. En el RGR, se han introducido una serie de novedades con el objeto de agilizar el procedimiento, adaptarlo a las nuevas tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas y mejorar la concurrencia en la venta de los bienes embargados. El tipo inicial de subasta se mantiene en el importe de la valoración, salvo que existan cargas, y, tras aclarar el concepto de acuerdo de enajenación, se establecen algunas reglas nuevas en materia de notificación de dicho acuerdo, se elimina el límite

temporal para el examen de los bienes objeto de subasta y se introducen novedades en cuanto a la constitución del depósito y el pago.

En primer lugar, son varios los trámites que se corresponden con actuaciones esenciales en el procedimiento de enajenación de bienes embargados que la Administración ha de cumplir para garantizar el respeto a los derechos y garantías del obligado tributario, y son los siguientes:

- La obligación de notificar al obligado la valoración realizada por la Administración de los bienes a enajenar concediéndole el derecho a discrepar de dicha valoración. En caso de discrepancia, podrá presentar valoración contradictoria realizada por perito adecuado en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación. (Artículo 97.3 del RGR).

- La obligación o el deber de notificar el lugar, día y hora en que se va a proceder a la enajenación de los bienes embargados, puesto que el obligado podrá hacer efectivo el pago de la deuda en cualquier momento anterior al acuerdo de adjudicación de los bienes liberándolos del embargo (artículo 101.2 del RGR). En esta fase la norma impide dar por notificado el acuerdo de enajenación aunque el inicio del procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado o su representante, por excepción a lo establecido con carácter general en el artículo 112.3 de la LGT, por tanto, deberán realizarse las actuaciones necesarias para la notificación de dicho acuerdo.

- El derecho de que se ejecuten en primer lugar las garantías, caso de existir, que puedan haber sido aportadas por el obligado tributario para obtener un aplazamiento o fraccionamiento, o bien una suspensión por recurso. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto (Artículo 168 de la LGT).

- La imposibilidad de ejecución de los bienes embargados cautelarmente, en tanto que dichos embargos no se conviertan en definitivos en el seno del procedimiento de apremio.

En segundo lugar, hemos de ocuparnos del derecho más novedoso y de mayor importancia en esta última fase del procedimiento de apremio, y es el establecido en el artículo 172.3 de la actual LGT, que se refiere a la no enajenación

de los bienes embargados en tanto que las liquidaciones no hayan ganado firmeza. Este derecho recoge literalmente lo que introdujo en el ámbito tributario el artículo 31.2 de la LDGC, y dice textualmente que “La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes preceaderos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación”. Estas excepciones obedecen básicamente al objetivo de evitar un perjuicio al deudor, ya que una depreciación del bien embargado podría provocar una importante disminución del importe obtenido en la enajenación, importe que está destinado a cancelar la deuda.

La prohibición afecta solamente a los bienes y derechos que requieran enajenación¹⁴⁰. Cabe pues, de existir en el patrimonio del deudor, el embargo de los bienes y derechos no necesitados de enajenación y la continuación con ellos del procedimiento de apremio.

Obsérvese que la norma no dice “firme en vía administrativa” sino “firme”, y esta distinción es importante. En este sentido, hay que dejar claro que un acto no es firme hasta que no se han agotado todas las vías de recurso o ha transcurrido el plazo para interponerlo. Dicho al contrario, el acto es firme cuando ya no cabe recurso alguno contra el mismo, ni recurso administrativo (ante la administración) ni recurso contencioso-administrativo (ante los tribunales), por haber transcurrido los plazos para impugnar la resolución mediante los correspondientes recursos, o por haber sido desestimados los recursos interpuestos en todas las vías, incluida la judicial. Así pues, entendemos que la ley está limitando la ejecución hasta la irrecurribilidad absoluta de la liquidación, es decir, hasta que gane firmeza, bien por haberse agotado los recursos ordinarios administrativos y jurisdiccionales o

¹⁴⁰ Así lo entienden FENELLOS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente*. Ediciones TRO, S.L. 1ª Edición, 1998, pág. 292, quien cree que “pueden incidir en el sentido de incentivar a los órganos recaudadores en la búsqueda y traba de numerario (cuentas corrientes), créditos o derechos realizables en el acto, y sueldos y pensiones, ya que se trata de bienes que no requieren de enajenación para su realización por el acreedor” y CATALÁ POLO, Raquel y otros: *Guía de la Recaudación de Tributos*, CISS, 1999, págs. 303 y 304.

bien por haberse aquietado el obligado tributario en cualquier momento no interponiendo el correspondiente recurso en tiempo y forma. La generalidad de la doctrina que ha tratado esta cuestión¹⁴¹ se inclina por la firmeza absoluta.

Este precepto ha sido calificado por algún autor como “uno de los avances más importantes del llamado Estatuto del Contribuyente”.¹⁴² La finalidad de esta norma no es otra que evitar que dicha enajenación cause perjuicios¹⁴³ al contribuyente que, con posterioridad a la misma, obtenga un pronunciamiento finalmente favorable en relación con la deuda tributaria origen del procedimiento.

8.8 DERECHOS EN EL PROCEDIMIENTO FRENTE A SUCESORES Y RESPONSABLES.

En primer lugar, tenemos que decir que la acción de derivación de responsabilidad en la actual LGT no se configura ya como exclusiva de los órganos de recaudación, por tanto, los órganos liquidadores, gestión o inspección, también podrán determinar la existencia de la responsabilidad tributaria en determinados casos. Así el artículo 174.2 de la LGT, establece que en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación. Se trata así de “anticipar” el momento temporal de declaración de la responsabilidad a la fase de liquidación de las deudas. Claro está, como veremos en el apartado siguiente, en el caso de que el

¹⁴¹FALCÓN Y TELLA, R.: Quincena Fiscal, n.º 18, 1997, habla de “sentencia firme”. DEL PASO BENGOA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. (1998), pág. 374, se refieren a la deuda “objeto de recurso (administrativo o jurisdiccional)” y a “deuda reclamada, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional”.

¹⁴²FALCÓN Y TELLA, Ramón. (1997). Op. Cit.

¹⁴³“si no de imposible, al menos sí de difícil reparación”. Resolución del TEAC de 05-03-1997.

órgano liquidador declare la responsabilidad subsidiaria, esto requerirá que se haya determinado previamente por los órganos de recaudación que el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, han sido declarados fallidos en un procedimiento de recaudación anterior o simultáneo por otras deudas.

El principal derecho del presunto responsable se establece en el artículo 41.5 de la LGT que determina que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá de un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la existencia de la responsabilidad y de determine su alcance y extensión. Además, dispone este artículo que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, es decir, permite el beneficio de excusión al responsable subsidiario, ya que no podrá dirigirse la acción de derivación contra él mientras queden bienes del deudor principal y de los responsables solidarios, caso de existir estos últimos. Los responsables solidarios no dispondrán de este beneficio de excusión de los bienes del deudor, bastando que este no atienda el pago de las deudas pendientes en período voluntario de pago para que se pueda determinar la existencia de responsables solidarios mediante el correspondiente acuerdo administrativo, o bien exigir el pago de la deuda, si estos fueron determinados con anterioridad. El procedimiento de derivación es diferente en uno y otro caso, estando regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT.

No olvidemos que la responsabilidad tributaria, en los casos en que está prevista legalmente, no opera de manera automática, sino que es necesario que se produzcan los supuestos previstos en la norma y una determinada conducta por parte del presunto responsable que haga concurrir el necesario dolo, culpa o simple negligencia que justifique la acción, principio de responsabilidad al que nos referiremos de manera más extensa al tratar de los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario, puesto que es uno de los principios fundamentales que informa la potestad sancionadora.

Por tanto, el presunto responsable tendrá derecho, en primer lugar, a conocer los hechos que se le imputan y las consecuencias de dichos hechos, es decir, el alcance y extensión de su responsabilidad, en el correspondiente acuerdo que le deberá ser notificado, en el que además le debe ser reconocido el derecho a formular alegaciones y aportar los documentos que estime oportunos, alegaciones

que podrá realizar en cualquier momento, y además, en el propio trámite de audiencia.

El segundo derecho de indudable importancia reconocido a los responsables de las deudas tributarias es el de impugnar, no solo la procedencia del acuerdo de derivación de responsabilidad, sino también las liquidaciones realizadas al deudor principal, siempre que estas no hubieran adquirido firmeza. Así el artículo 174.5 de la LGT establece que *“En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación”*. Este derecho a impugnar las liquidaciones no será posible en los casos de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 de la LGT.

En tercer lugar, al responsable le será exigida la deuda en periodo voluntario de pago, por lo que no le serán exigidos los recargos ejecutivos del deudor principal, sino los que él mismo genere si no paga la deuda en dicho plazo (Artículo 174.6 de la LGT).

En el artículo 41.4 de la LGT se establece que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan. Pues bien, en el artículo 182 de la LGT, dentro del Título IV correspondiente a la potestad sancionadora, es donde se regula la responsabilidad por las sanciones y el correspondiente procedimiento para exigirla. En dicho artículo se determina, en primer lugar, que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de la LGT, en los términos establecidos en dicho artículo, siendo el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria el previsto en el artículo 175 de esta Ley. En segundo lugar, establece que responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo, siendo el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria el previsto en el artículo 176 de esta Ley.

El procedimiento para el cobro de las deudas tributarias pendientes frente a los sucesores de las personas físicas y los sucesores de las personas jurídicas y entidades sin personalidad sí que es exclusivo de los órganos de recaudación, y se encuentra regulado en el artículo 177 de la LGT. El artículo 39 de la LGT se refiere a los sucesores de las personas físicas y el artículo 40 a los sucesores de las personas jurídicas y entidades sin personalidad. En este caso no será necesario un acuerdo administrativo en el que se determine el alcance de la acción, sino que las acciones continuarán con los herederos y, en su caso, legatarios de las personas físicas, o bien, con los socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica, pudiendo la Administración dirigirse contra cualquiera de ellos simultánea o sucesivamente, tratándose de sociedades que limitan la responsabilidad de los socios, en este caso hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. En el caso de herederos, o legatarios de parte alícuota, de personas físicas, operarán las reglas de la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia, teniendo los sucesores los derechos que dicha normativa les reconoce como el derecho a deliberar, o a aceptar la herencia a beneficio de inventario, limitando de este modo, su responsabilidad por las deudas del causante.

En el apartado tercero del artículo 182 de la LGT, señala que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras, y que las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de la LGT, es decir, hasta el límite de valor de los bienes o derechos adquiridos.

Por último, se establece en el artículo 175.2 de la LGT, el derecho a solicitar por quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones o actividades económicas un certificado relativo a la situación tributaria derivada del ejercicio de dichas explotaciones o actividades, previa conformidad del titular actual, cuyo efecto será evitar que puedan exigirse al adquirente deudas o responsabilidades distintas de las que consten en dicho certificado, limitando así la responsabilidad solidaria por sucesión de actividad económica que establece el artículo 42.1.c) de la LGT.

8.9 ESPECIALIDADES EN EL PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO DE ALGUNOS DERECHOS RECONOCIDOS EN EL ARTÍCULO 34.1 DE LA LGT.

El derecho del obligado tributario a obtener copias de los documentos que integren el expediente administrativo, reconocido en el artículo 34.1.s) LGT, podrá ejercitarse en cualquier momento, en el procedimiento de apremio, y no específicamente en el trámite de audiencia o de alegaciones, como ocurre con carácter general y de manera preclusiva en los demás procedimientos de aplicación de los tributos.

El derecho a formular alegaciones y al trámite de audiencia en el ámbito recaudatorio tienen aplicación en los casos de derivación de responsabilidades, donde expresamente se exige la audiencia previa (artículos 41.5 de la LGT, y artículo 124.1 del RGR), así como en las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos, compensaciones o en los expedientes sancionadores que pudieran tramitarse.

El derecho a la resolución en plazo en los procedimientos de aplazamiento, fraccionamiento y compensación, el RGR establece el plazo de seis meses, transcurrido el cual sin recibir notificación de la resolución expresa, el solicitante podrá entenderla desestimada a los efectos de su impugnación ulterior (artículos 52.6 y 56.7). El mismo plazo señala para el procedimiento de declaración de responsabilidad el artículo 124.1 del RGR.

El procedimiento de apremio no está sujeto a un plazo de duración de las actuaciones. A diferencia del resto de procedimientos de aplicación de los tributos, las actuaciones en el procedimiento de apremio no tienen plazo al que se asocie una consecuencia de caducidad, o de silencio administrativo por falta de resolución expresa. Así lo establece específicamente el artículo 104.1 de la LGT en su último párrafo, diciendo que “las actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro”. Así, será la prescripción ganada la que ponga fin al procedimiento de apremio. Las formas de terminación del procedimiento de apremio se enumeran en el artículo 173 de la LGT.

Los órganos de recaudación tendrán las mismas facultades que se reconocen a los órganos de la Inspección de los tributos en el artículo 142 de la LGT, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 LGT. Así lo dispone el artículo 162.1 de la LGT, por lo

que serán de aplicación los límites y las demás protecciones establecidas para la entrada y reconocimiento de fincas, la protección del domicilio constitucionalmente protegido, al derecho a la intimidad, etc... a las que no hemos referido al analizar los límites y regulaciones de las facultades de la inspección, a las que nos remitimos.

9. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS.

La actual LGT regula en el título IV la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales. Por lo que respecta a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones se trata de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad configurando como eje central de las infracciones que generan perjuicio económico el elemento subjetivo concurrente en cada caso, concretado básicamente en la ocultación y en los medios fraudulentos.

En el nuevo régimen sancionador establecido por la actual LGT, 58/2003, la ley además de acoger los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa con determinadas especialidades y de regular las normas especiales por las que ha de regirse el procedimiento sancionador en materia tributaria, es la propia ley la que determina en la mayoría de los casos la cuantía exacta de la sanción que procede para cada infracción. Es por esto que su desarrollo reglamentario en esta materia *“se centra en establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales con arreglo a la nueva sistemática empleada, además de regular el necesario desarrollo del procedimiento sancionador”*.¹⁴⁴

A pesar de que la imposición de sanciones, en cuanto al procedimiento sancionador tributario, puede presentar determinadas especialidades según los órganos encargados de aplicarlo en cada caso, presenta unas características y

¹⁴⁴Exposición de motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. En adelante, RGRS.

principios que son comunes y que operan como garantías para el contribuyente, a los que nos vamos a referir en este apartado.

9.1 PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS QUE INFORMAN LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA.

La LGT regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria en los artículos 178 a 180.

Así el art. 178 de la LGT dispone que *“la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley”*. Este mismo precepto advierte además que, en particular, *“serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad y no concurrencia”*, y que, *“el principio de irretroactividad se aplicará con carácter general”*.

El artículo 179 de la LGT se refiere al *“principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias”* y el artículo 180 de la LGT al principio de *“no concurrencia de sanciones tributarias”*.

Como vemos la LGT no incluye una relación de derechos en este ámbito, ni siquiera se sistematizan los principios que rigen la potestad sancionadora.

Los principios reguladores de la materia administrativa sancionadora a que se refiere el art. 178 LGT son los previstos en el Título IX de la Ley 30/1992, LRJPAC que distingue entre los principios de la potestad sancionadora (legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad y proporcionalidad), y los principios del procedimiento sancionador (la garantía del procedimiento, el principio acusatorio, el derecho a alegar y a utilizar los medios de prueba, el derecho a la obtención de medidas provisionales, el derecho a la presunción de inocencia, y el derecho a una resolución motivada).

Pues bien, tanto las garantías materiales previstas en el art. 24.2 de la CE en orden al ejercicio del derecho de defensa del imputado, como las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora establece el art. 25.1. CE, son de aplicación a toda manifestación del derecho punitivo del Estado, incluida la potestad sancionadora administrativa. En efecto, basta con acudir, por ejemplo, a la STC 272/2006, de 25 de septiembre, para comprobar cómo, sin ánimo de exhaustividad, cita entre las garantías del art. 24 de la CE que son aplicables al procedimiento

sancionador, las siguientes: el derecho a la defensa, que proscribe cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable al ámbito del procedimiento sancionador, con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad esencial de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; y, en fin, el derecho a utilizar los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se deriva que la denegación de prueba puede vulnerar el art. 24.2. CE si resulta decisiva en términos de defensa. A estas garantías habrá que añadir, como es lógico, el derecho a alegar y el derecho a la irretroactividad de las normas sancionadoras y a la retroactividad de la norma sancionadora más favorable. (STC 55/2006, de 27 de febrero, FJ 5; STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 4).

Por su parte, el art. 25.1 de la CE establece que *“nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*. En particular, cabe destacar como garantías del procedimiento sancionador tributario que le ha reconocido el Tribunal Constitucional las del principio de legalidad sancionadora, el principio de tipicidad, el principio de culpabilidad, el principio de personalidad, el principio de proporcionalidad y el derecho al non bis in ídem.

9.1.1 El derecho a la presunción de inocencia¹⁴⁵. (Art. 24.2 de la CE).

El art. 24.2 de la CE consagra como uno de los derechos fundamentales de todas las personas, el de la presunción de inocencia, siendo, como hemos dicho antes, una de las garantías que es trasladable al procedimiento administrativo sancionador.

La aplicación de este principio supone que únicamente se podrá imponer una sanción administrativa cuando haya existido una actividad probatoria de cargo con todas las garantías, incumbiendo a la Administración sancionadora la carga de la

¹⁴⁵ Véase MONTAÑÉS PARDO, M. A. “La presunción de inocencia”. Aranzadi, Pamplona, 1997.

prueba, quién, además, habrá de motivar la resolución sancionadora con la valoración otorgada a cada medio de prueba practicado.

El propio art. 137 de la Ley 30/1992, LRJPAC, prevé que *“los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”*.

Es evidente, pues, que la Administración no puede sancionar sin pruebas, de modo que ha de probar de manera “suficiente” los hechos que imputa al presunto responsable, lo que supone que ha de realizar una actividad probatoria de cargo capaz de desvirtuar la presunción de inocencia. Prueba que ha de versar no sólo sobre la existencia del hecho constitutivo de la infracción, sino también sobre la participación del infractor en la comisión de la infracción, su culpabilidad y la posible concurrencia de circunstancias dirigidas a graduar la responsabilidad. (STC 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2; STC 33/2000, de 14 de febrero, FJ 5; STC 117/2002, de 20 de mayo, FJ 9; STC 88/2003, de 19 de mayo, FJ 7).

9.1.2 El derecho a no declarar contra sí mismo (a no auto-incriminarse) y a no declararse culpable. (Art. 24.2. de la CE).

Otra de las garantías del acusado es a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, derechos estos que vienen protegidos por el art. 24.2. CE. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional que ha incluido ambos derechos como manifestaciones concretas del derecho de defensa. (STC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; STC 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6).

9.1.3 El derecho a conocer la acusación o principio acusatorio. (Art. 24.2. de la CE).

Este principio exige que el acusado tenga conocimiento, previo a la condena, de la acusación formulada contra él en términos suficientemente determinados, para poder defenderse de ella de manera contradictoria, convirtiéndose en un instrumento indispensable para poder ejercitar el derecho de defensa. Este principio rige en todos los procesos penales y también en los procedimientos administrativos sancionadores. (STC 44/1983, de 24 de mayo; STC 28/1989, de 6 de

febrero; STC 205/2003, de 1 de diciembre; STC 35/2006, de 13 de febrero; STC 63/2005, de 14 de marzo). En este sentido, el Tribunal Constitucional, desde hace ya un tiempo, viene aplicando las garantías procesales y materiales del procedimiento penal al administrativo sancionador. (STC 74/2004, de 22 de abril, FJ 3; STC 297/2005, de 21 de noviembre FJ 6).

9.1.4 El principio de legalidad sancionadora¹⁴⁶. (Art. 25.1. de la CE).

El art. 25.1 de la CE establece que *“nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*. El art. 8 LGT dispone (letra g) que se regularán en todo caso por Ley *“el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias”*.

En la formulación de este derecho se unen dos conceptos fundamentales: el de seguridad jurídica y el de libertad individual. A todas estas garantías habría que añadir la garantía jurisdiccional, y la denominada garantía de ejecución.

Según constante doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de legalidad en materia sancionadora supone una triple exigencia: La existencia de reserva de ley, aunque en el ámbito administrativo sancionador es relativa, en tanto que cabe una cierta intervención reglamentaria; la exigencia de que dicha ley sea previa al hecho sancionado; y que los presupuestos del ilícito sancionado se determinen en la ley de una manera cierta. (STC 127/2001, de 4 de junio).

9.1.5 El principio de tipicidad. (Art. 25.1. de la CE).

El principio de tipicidad o de predeterminación normativa de las conductas antijurídicas (infracciones y sus sanciones) se erige en una garantía material y exige que las acciones u omisiones constitutivas de infracciones por las que sea exigible

¹⁴⁶Véase, entre otros, VALENCIA MARTÍN, G. “Derecho administrativo sancionador y principio de legalidad”, en El principio de legalidad, Actas de las V Jornadas de la asociación de letrados del TC. Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, 2000.

una sanción estén descritas claramente en una norma legal. (STC 3/1988, de 21 de enero, FJ 9; STC 75/2002, de 8 de abril, FJ 4).

9.1.6 El principio de irretroactividad.

El art. 9.3 de la Constitución proscribe la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos. Así se dice también en el art. 128.1 de la LRJPAC, según el cual *“serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa”*, añadiéndose en el 128.2 que *“las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor”*.

En este sentido el artículo 178 de la LGT establece en su último párrafo que *“el principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”*.

9.1.7 El principio de culpabilidad (Art. 25.1. de la CE).

El principio de culpabilidad o de responsabilidad personal o subjetiva, que es básica en el Derecho penal, también rige en el Derecho administrativo sancionador. Este principio fue recogido en el art. 130.1 de la LRJPAC, cuando dispone que *“sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia”*, entendiendo así que la culpabilidad en Derecho Administrativo no se exige sólo por dolo o culpa, sino también por omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de la normativa administrativa.

Este principio ha sido recogido “por remisión” en el artículo 178 de la LGT, y luego se le dedica un artículo entero, el artículo 179 bajo el título “principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias”. Conforme a este precepto, las personas podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos. En este sentido en el artículo 183.1 de la LGT de manera similar a lo que dispone la norma administrativa ha venido a clarificar el concepto de responsabilidad puesto que establece que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra”*

ley”, por tanto, la responsabilidad operará incluso por actuaciones realizadas en cualquier grado de negligencia, y no solo cuando existan conductas dolosas o culposas.

En el apartado segundo del artículo 179 LGT, se enumeran una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria. Así no dará lugar a responsabilidad los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; b) Cuando concurra fuerza mayor; c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia.

Finalmente, conforme al apartado 3º de este artículo 179 LGT, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas, siendo exigibles en este caso los recargos del artículo 27 de la LGT.

El Tribunal Constitucional ha desechado en materia tributaria la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado tributario. (STC 76/1990, de 26 de abril FJ 4), y ha establecido que el principio de culpabilidad rige en la aplicación de sanciones a personas físicas y jurídicas. (STC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2).

9.1.8 El derecho al “non bis in ídem” o no concurrencia. (Art. 25.1. de la CE).

La prohibición del bis in ídem impide la imposición de varias sanciones sobre los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concurra identidad de hechos, sujeto y fundamento.

Este principio implica tanto la interdicción del doble proceso con un mismo objeto que desemboque en la imposición de dos sanciones, como el hecho mismo de soportar un doble proceso fundamentalmente por motivos de seguridad jurídica

y de interdicción de la arbitrariedad. (STC 222/1997, de 4 de diciembre FJ 4; STC 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3).

En efecto, el artículo 180.1 de la LGT prevé que cuando la Administración tributaria considere que una infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido hasta que se dicte sentencia firme, se sobresea o archiven las actuaciones, o se devuelva el expediente. En los supuestos en que no se haya apreciado la existencia de delito, la Administración continuará con sus actuaciones.

9.1.9 El principio de personalidad de la sanción. (Art. 25.1. de la CE).

El art. 179 LGT dispone que *“las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”*. En el mismo sentido, el art. 130 de la Ley 30/1992, LRJPAC.

Pues bien, el principio de personalidad de la pena o sanción está también protegido por el art. 25.1. de la CE, y como los anteriores es trasladable al procedimiento administrativo sancionador. (STC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2; STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 4). Este principio supone que solo pueda ser sancionado quien sea el responsable de la comisión de la infracción impidiendo la sanción de quien no ha intervenido de forma dolosa o culposa en la comisión de la infracción.

9.1.10 El principio de proporcionalidad de la sanción. (Art. 25.1. de la CE).

Este principio demanda la adecuación de los medios empleados a los fines perseguidos y es de trascendental importancia en el Derecho Administrativo sancionador, por cuanto lo normal aquí es que éste regule las sanciones de forma flexible, otorgando un cierto margen de apreciación la Administración para la graduación de la sanción a la entidad de la infracción y de sus efectos. La LRJPAC establece que de forma especial se deberán tener en cuenta los siguientes criterios para efectuar la graduación de la sanción a aplicar:

- a) La existencia de intencionalidad o reiteración.
- b) La naturaleza de los perjuicios causados.
- c) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme.

Este principio lo recoge el art. 131.3 de la Ley 30/1992, LRJPAC, al disponer que *“en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”*. Pues bien, aunque el principio de proporcionalidad, aplicable a todos los derechos fundamentales y libertades públicas, no está consagrado de forma independiente en el texto constitucional, sí se encuentra ínsito dentro de los límites al ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas, de tal manera, que toda limitación, injerencia, restricción o intervención en un derecho fundamental o libertad pública se ha de hacer en la forma que sea estrictamente necesaria. Este principio se dirige en primer lugar al legislador, y luego a los llamados a aplicar las normas. Este principio supone que la sanción deba imponerse partiéndose de su cuantía mínima para, a partir de ahí, justificarse por la Administración sancionadora, los motivos que le llevan a imponer una sanción superior al mínimo. Igual ocurrirá con los criterios de graduación que siempre deberán aplicarse partiendo del mínimo, exigiendo a la Administración una motivación reforzada.

Como ya hemos visto, la vigente LGT consagra los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia en el ámbito sancionador tributario (Artículo 178 párrafo segundo) y se estimula el pago de las sanciones mediante la reducción por actas de conformidad y con acuerdo. (Artículo 188 de la LGT).

9.2 DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regula en los artículos 207 al 212 de la LGT y en los artículos 20 a 29 del RGRS. En esta regulación se acentúan las medidas garantistas recogidas en el catálogo de derechos y garantías de los obligados tributarios contenido en el artículo 34.1 y antes en la LDGC. Nos

centraremos en el derecho al procedimiento separado y la renuncia al mismo, la suspensión automática de la ejecución de las sanciones recurridas, el conocimiento de las imputaciones que se realizan al obligado, el derecho a formular alegaciones y a ser oído en el trámite de audiencia, principalmente.

El artículo 207 LGT establece que el procedimiento sancionador en materia tributaria se regulara por las normas especiales establecidas en la propia LGT, y en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa. En este sentido, hay que decir que la LRJPAC, a diferencia de lo que sucede con el procedimiento administrativo, no regula un procedimiento sancionador común, sino que en sus artículos 134 y siguientes, se contienen los principios que deben informar los diversos procedimientos que legal o reglamentariamente puedan aprobarse.

Pasamos a analizar a continuación algunos derechos específicos de los imputados en el procedimiento sancionador, así como las especialidades de los derechos y garantías generales que reconoce el artículo 34.1 de la LGT, en su aplicación a dicho procedimiento.

9.2.1 Derecho a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

La existencia de indicios de comisión de infracciones tributarias se habrá determinado mediante alguno de los procedimientos de inspección, comprobación limitada o verificación de datos, que en los casos en que se haya dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria o se hayan obtenido indebidamente devoluciones, concluirán con el acuerdo de liquidación correspondiente, que determina el elemento objetivo para la imposición de sanciones. También en un procedimiento de recaudación, se han podido poner de manifiesto circunstancias determinantes de la imposición de determinadas sanciones por incumplimiento de obligaciones formales.

La imposición de sanciones a los obligados como consecuencia de conductas dolosas, culposas, o simplemente negligentes, en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y/o formales de naturaleza tributaria, se tramitará de forma separada de los procedimientos de gestión, inspección o recaudación de los tributos por los órganos con competencias sancionadoras que en cada caso se establecen y siguiendo los procedimientos legalmente previstos, salvo renuncia del obligado

tributario en cuyo caso se tramitará conjuntamente con los de aplicación de los tributos de los que, en su caso, traiga causa (Artículo 208.1 de la LGT). Por tanto, se trata de un derecho renunciable por los interesados, lo que constituye una novedad destacada en esta regulación. En este mismo artículo se establece que reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado, desarrollo que se ha realizado en el RGRS en sus artículos 26 y 27, mientras que la tramitación conjunta en el caso de las actas con acuerdo se regula en el artículo 28 del reglamento.

En cuanto a la tramitación conjunta de los procedimientos, el artículo 208.2 de la LGT distingue dos supuestos claramente diferenciados, con una específica habilitación reglamentaria a efectos de que se regule la tramitación conjunta de forma coherente con la naturaleza propia de cada supuesto. Así, en el supuesto de actas con acuerdo, no es precisa la iniciación, tramitación y resolución de un procedimiento sancionador separado, de modo que la sanción se impone, en su caso, en el propio acto resolutorio del procedimiento de inspección. Ello encuentra su justificación en la especial naturaleza de esta forma de conclusión del procedimiento, como vía absolutamente voluntaria para el interesado. En cambio, en los demás supuestos de renuncia, se prevé la iniciación y terminación específica del procedimiento sancionador y su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos. Al establecerse la notificación conjunta de las propuestas de resolución de ambos procedimientos, el obligado podrá ejercer las distintas opciones que le otorga el ordenamiento jurídico en esta materia. De esta forma, se respetan las garantías del obligado tributario y, a la vez, se permite que el curso de los distintos actos de finalización de ambos procedimientos pueda ser diferente, dados los diferentes efectos que la ley establece para la interposición de recursos y reclamaciones contra la liquidación y la sanción.

La perspectiva de un procedimiento sancionador tributario separado como un derecho del imputado no es exigencia de los principios constitucionales que informan el procedimiento sancionador administrativo. Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto, el legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos (STC 76/1990, de 26 de abril). Así, *“el derecho del obligado tributario lo es a la existencia de un procedimiento que le garantice*

la efectividad e integridad de sus derechos de defensa, no a una tramitación separada del procedimiento”¹⁴⁷

En este sentido, el artículo 208.3 de la LGT, dispone que los procedimientos sancionadores garantizaran a los afectados una serie de derechos que se enumeran en dicho artículo, y que son los siguientes:

- a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.
- b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.
- c) Los demás derechos reconocidos a los obligados tributarios en el artículo 34 de la LGT.

La tramitación separada del procedimiento no determina que los órganos con competencias sancionadoras sean diferentes, y en esta cuestión la LGT considera órganos competentes para la imposición de sanciones a los órganos competentes para liquidar (artículo 211.5.d) LGT).

En segundo lugar, la existencia de un procedimiento separado tampoco supone que no exista comunicación de datos entre ambos procedimientos, y en este sentido el artículo 210.2 de la LGT previene que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

Por último, incidir en que, de existir, la renuncia deberá realizarse de manera expresa dentro de los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, o de los seis primeros meses, si estamos ante un procedimiento de inspección. A las actas con acuerdo nos hemos referido en el apartado correspondiente anterior al tratar de los derechos en el procedimiento inspector.

¹⁴⁷ ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B. Infracciones y sanciones tributarias, Lex Nova, 2005, pág. 208.

9.2.2 Iniciación del procedimiento sancionador tributario.

El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (Artículo 209.1 de la LGT).

De conformidad con lo establecido en el ya citado artículo 208.3.a) de la LGT, el obligado tiene derecho a ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se les pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia. En este sentido el

artículo 22.1 del RGRS regula el contenido necesario del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, en similares términos, incluyendo en este acuerdo de inicio la mención del derecho que asiste al imputado de formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

En los procedimientos sancionadores separados enlazados con un procedimiento de comprobación, lo lógico sería que el procedimiento sancionador no se iniciase hasta la finalización de aquél, pero esto no se exige por la normativa tributaria. No obstante, lo habitual será la consecución de ambos procedimientos, y la LGT limita la posibilidad de iniciar el procedimiento sancionador en los casos en que ya hubiera sido resuelto el procedimiento de aplicación de los tributos. Así el artículo 209.2 de la LGT, en aras del principio de seguridad jurídica, fija un plazo para acordar el inicio de un procedimiento sancionador, al disponer que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. También los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves, a que se refiere el artículo 186 de la LGT, deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

El RGRS también establece garantías de este tipo en supuestos en que se tramitarían conjuntamente las procedimientos de comprobación y sancionador. En estos casos, la regla de que las propuestas de resolución de ambos procedimientos deben notificarse simultáneamente, establecida en el artículo 27.3 del RGRS, supone que, de no producirse la notificación de la propuesta de sanción de manera simultánea, se excluirá la posibilidad de una ulterior propuesta. En las actas con acuerdo, a las que nos hemos referido anteriormente, la no inclusión de una propuesta de sanción en el acta suscrita determina la imposibilidad de sancionar.

9.2.3 Audiencia al interesado.

El artículo 208.3.b) de la LGT garantiza a los afectados por el procedimiento sancionador el derecho a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

En este sentido, conforme establece el artículo 210.2 de la LGT, los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos gestión tributaria, inspección o recaudación y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

En lo que se refiere al derecho a formular alegaciones y ser oído, su concreción al plano sancionador se realiza en los artículos 210.4 de la LGT y en los artículos 22 y 23 del RGRS. Así, el referido artículo 210.4 establece que se notificará al interesado la propuesta de resolución, indicándole en dicha notificación la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. El RGRS prevé que la indicación de este derecho, así como del momento y plazos para su ejercicio, se realizará en el propio escrito de iniciación del procedimiento. En cualquier caso, el artículo 23.4 del RGRS reconoce al obligado el derecho de formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estime convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.

Una cuestión trascendental en esta materia son las consecuencias de la omisión del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador. Así, si bien la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos de aplicación de los

tributos, como vimos en el apartado correspondiente, no es determinante de nulidad de pleno derecho, ni siquiera de anulabilidad, salvo en este último caso si produce indefensión, en el caso del procedimiento sancionador, *“rigen el haz de garantías del art. 24 de la CE, y la omisión del trámite de alegaciones en este caso supondría la nulidad del acuerdo de imposición de sanciones, puesto que supondría imponer una sanción de plano”*.¹⁴⁸

9.2.4 Plazos de resolución y caducidad.

Una vez iniciado el procedimiento sancionador tributario, el artículo 211 de la LGT establece que deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. El vencimiento de este plazo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Una vez que se ha producido la caducidad el procedimiento, esto impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

No obstante, en los casos en los que, derivando las sanciones de la regularización efectuada por la Administración tributaria, se tramitan conjuntamente los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador por renuncia del obligado a la tramitación separada, el artículo 27 del RGRS previene que será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida para el procedimiento de aplicación de los tributos, *“incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento”*. Esto mismo establece el artículo 28 del RGRS para el caso de las actas con acuerdo.

A la vista de esta regulación, los efectos del incumplimiento del plazo dependerán de que el procedimiento de aplicación de los tributos sea o no el procedimiento inspector, porque si no es el procedimiento inspector, el plazo para ultimar el procedimiento será de seis meses, determinando la caducidad del procedimiento la inobservancia de dicho plazo, pero con la posibilidad de volver a

¹⁴⁸Sentencia del TSJ de Baleares, de 15-10-02, EDJ 129890.

iniciar de nuevo el procedimiento si no ha operado la prescripción. Si, por el contrario, el procedimiento de aplicación de los tributos fuera el inspector, el plazo para ultimar el procedimiento será, al menos, de doce meses, y no determinante de caducidad su inobservancia, ello sin perjuicio de los efectos previstos en el artículo 150 de la LGT, a los que nos hemos referido ya en el apartado correspondiente a los derechos en el procedimiento inspector.

9.2.5 Derecho a la suspensión automática de la ejecución de las sanciones por la interposición de recurso.

En materia de recursos contra sanciones, la actual LGT continúa con la regulación establecida en la normativa anterior, en el sentido de que la ejecución de las mismas queda automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación de un recurso o reclamación en tiempo y forma. Así, establece el artículo 212.3 de la LGT que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá como efecto que la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Igualmente señala, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial hasta el momento, que no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta que la sanción sea firme en vía administrativa.

Por su parte, el artículo 161.2 párrafo 2º de la LGT, establece que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

Además, como ya hemos visto en el apartado correspondiente sobre las especialidades de los derechos en el procedimiento inspector, la impugnación de las sanciones no determinará la pérdida de la reducción por conformidad excepto en el caso de las actas con acuerdo.

El artículo 212.3 de la LGT se desarrolla en el artículo 29 del RGRS que señala que la suspensión se aplicará automáticamente sin necesidad de que el interesado lo solicite. Además, establece que una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para la interposición del

recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopta la decisión que corresponda.

Esta regulación de la suspensión automática de las sanciones por recurso se complementa con lo que luego se contiene en la normativa propia de las reclamaciones o recursos, que lo regulan en los artículos 224.1 y 233.8 de la LGT.

Finalmente, aunque el Tribunal Supremo ya había entendido que la suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias se regía por las disposiciones de la LJCA sin ninguna especialidad, en la práctica nuestros tribunales han extendido al proceso esas especialidades. En particular, aunque desde la STS de 7 de marzo de 2005, el Tribunal Supremo había dicho que la suspensión automática y sin garantía de las sanciones sólo era aplicable en el procedimiento económico-administrativo, era práctica frecuente que las Salas de lo Contencioso-Administrativo acordasen la suspensión en el proceso como una continuación de aquella suspensión sin garantías. Esto último es lo que ahora quiebra la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Una serie de recientes sentencias del Tribunal Supremo ha vuelto a poner de actualidad la vieja cuestión de la suspensión de las deudas y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación económico-administrativa. Nos referimos a una primera sentencia 2 de diciembre de 2011 (recurso de casación nº 6332/2010) y a dos sentencias posteriores del 15 de diciembre (recursos de casación nº 1696/2011 y nº 1273/2011). Se trata de recursos de casación contra autos dictados por secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en piezas separadas de suspensión. Destacan las dos sentencias últimas en las cuales el Tribunal Supremo estima los recursos de casación de la Administración, revoca los autos de la Audiencia Nacional y condiciona expresamente la suspensión de unas sanciones tributarias a la prestación de garantía.

El Tribunal Supremo no exige el pago inmediato de las sanciones una vez confirmadas en vía económico-administrativa. Pero sí que rechaza que se extienda sin más al proceso contencioso-administrativo la suspensión sin garantía de las sanciones que estas sí tienen en el procedimiento económico-administrativo. Por lo tanto, una vez confirmada la sanción por un tribunal económico-administrativo, la parte recurrente deberá solicitar la suspensión de las sanciones tributarias y o bien

prestar caución o bien justificar la existencia de razones o circunstancias que exigen que se acuerde por el juez o tribunal la suspensión sin esa garantía. Corresponderá al órgano jurisdiccional ponderar los intereses en juego y conceder o denegar la suspensión, exigiendo o no garantía.

9.2.6 Prescripción de las sanciones tributarias.

El artículo 189 de la LGT establece que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones. Dicho plazo se interrumpirá por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado, conducente a la imposición de la sanción tributaria, teniendo en cuenta que las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del mismo interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización. También se interrumpirá el plazo por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el interesado.

Por último, en cuanto a la extinción de las sanciones, el artículo 189.1 de la LGT dispone que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

10 LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS

10.1 ANTECEDENTES: EL ORIGEN DE LA VIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

La reclamación económico-administrativa, que arranca de la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, constituye una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración autora del acto. El origen de la vía económico-administrativa se encuentra en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria, en sentido amplio, y de la resolución de reclamaciones contra dicha gestión¹⁴⁹.

Las reclamaciones económico-administrativas son recursos administrativos especiales, proviniendo su especialidad de la materia sobre la que pueden tratar, de los órganos administrativos especiales que conocen de las mismas, y de los procedimientos específicos por los que se tramitan¹⁵⁰.

A esta separación entre los ámbitos de gestión, en sentido amplio, y de reclamación se refiere ya el preámbulo de un Decreto-Ley del año 1924 en el que se puede leer: “Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual, sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada.”

La separación entre los órdenes de aplicación de los tributos, por un lado, y de resolución de reclamaciones, por otro lado, se consagró en el artículo 90 de la Ley General Tributaria de 1963 al establecer: “Las funciones de la Administración

¹⁴⁹Puede consultarse la evolución histórica de la reclamación económica-administrativa en GUAITA A. “Evolución del procedimiento-económico-administrativo en España”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.-128. 1977.

¹⁵⁰Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2009-2010. Edit. Ediciones Francis Lefebvre S.A. Pág. 961. n.º marginal 8668. 2008.

en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.”

La actual Ley General Tributaria, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se refiere a estos ámbitos diferenciados como de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, por una parte, y de resolución de reclamaciones, por otra¹⁵¹, y así en su artículo 83.2 mantiene la separación de funciones y establece: “2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.”

Se pueden clasificar las reclamaciones económico-administrativas en estatales, autonómicas y locales, según cuál sea la Administración competente para resolver las mismas.

El criterio para esta clasificación es el de la competencia para su resolución, no así el de la Administración autora del acto, por cuanto que en determinados actos dictados sobre tributos cedidos por el Estado a las CCAA, a pesar de ser actos autonómicos, la competencia para la resolución de la reclamación se atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos estatales, ocurriendo lo mismo en relación con determinados actos emanados de las Entidades Locales.

Si bien en su origen los órganos competentes para resolver las reclamaciones tributarias eran de carácter unipersonal, pronto se puso de manifiesto la tendencia a que dichos órganos fuesen de naturaleza colegiada.

Los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar de su denominación de tribunales, no son órganos jurisdiccionales. En efecto, pese a la independencia funcional de la que gozan hay que destacar que se integran en la propia Administración, configurándose como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como consecuencia de su independencia funcional y

¹⁵¹ La vigente Ley General Tributaria dedica su Título III a los procedimientos de aplicación de los tributos y su Título V a la revisión en vía administrativa.

separación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones¹⁵².

La existencia de un procedimiento económico-administrativo propio y específico de la materia tributaria obedece a las peculiaridades que siempre han caracterizado la actividad de la Administración Tributaria¹⁵³. La necesidad de salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública en cuanto que responden al interés general, impulsó la instauración de principios que, si bien comenzaron siendo aplicados en el campo fiscal, más tarde algunos de ellos se extendieron al resto de la acción administrativa. Entre estos principios se pueden citar, entre otros, la inembargabilidad de las propiedades y caudales del Estado, la prohibición de los interdictos, la ejecutividad y, en su caso, ejecutoriedad de los actos administrativos.

Sin embargo, las relaciones entre la Administración y los administrados en el ámbito tributario han sufrido una enorme evolución y lo que comenzaron siendo un conjunto de medidas instauradas para salvaguardar los derechos de la Hacienda Pública y que configuraron el principio de autotutela se han ido complementando,

¹⁵² Los Tribunales Económico-Administrativos tienen naturaleza de órgano administrativo, no de gestión sino de resolución de reclamaciones; esto es, órganos especializados dentro de la propia Administración, siendo la reclamación económico-administrativa una vía específica para la impugnación de determinados actos administrativos (TS 28-1-02, RJ 899; 22-3-03, RJ 2873).

¹⁵³El Estado tiene competencia exclusiva sobre el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las CCAA (CE. Art. 149.1.1ª y 18ª).

Esta atribución constitucional supone que el Estado tiene competencia para regular los recursos administrativos y sus modalidades, al formar parte del procedimiento administrativo común, con la finalidad de garantizar un trato igualitario de todos los administrados ante cualquier Administración pública, estableciendo las condiciones mínimas para el ejercicio de los derechos de todos los ciudadanos ante las mismas.

El Reglamento General de Revisión en vía Administrativa (RGRV) es de aplicación a todas las Administraciones tributarias, como parte de las normas jurídicas generales del sistema tributario español y con el alcance que se deriva de la CE. art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª (art. 1 RGRV).

en un lento pero imparable proceso, con la implantación de una serie de medidas dirigidas a salvaguardar y garantizar los derechos de los contribuyentes. Es decir, a las exigencias que lleva consigo una Administración Tributaria eficaz, productora de actos masivos y que constituye la base de una Administración organizadora de un sistema de servicios públicos cada vez más amplio, se va añadiendo una profundización en los principios de legalidad y de tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos.

En este camino ha tenido una enorme importancia la Constitución Española de 1978 y la doctrina emanada del Tribunal Constitucional como supremo intérprete de la misma. En la Constitución el ciudadano ve reconocidos sus derechos fundamentales, no sólo como consecuencia lógica de haber pasado de ser un mero destinatario de la acción administrativa a ser el origen del poder del Estado, sino también como consecuencia del hecho de que la Constitución se configura como una verdadera norma, que atribuye derechos subjetivos básicos y organiza el sistema institucional del Estado. La fuerza integradora de sus preceptos penetra en todo el Ordenamiento jurídico y constituye a Jueces y Tribunales en los garantes de los derechos y libertades proclamados por ella. Se dan, por tanto, ya todos los requisitos para que el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, en consecuencia, sea más pleno y eficaz, y ello porque, al fin y al cabo, esta rama del Derecho surge como consecuencia de la confluencia del principio de legalidad de la Administración y de la posición del ciudadano como sujeto de derechos y libertades.

A estos efectos resulta fundamental el artículo 24 de la CE al expresar que "todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión". El Tribunal Constitucional se ha encargado de integrar en el ámbito objetivo de ese precepto no sólo a los órganos del poder judicial sino a todos los que aplican la Ley y hacen cumplirla, es decir, también a la Administración y, en concreto, a la Administración Tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos, por cuanto también la Administración tiene la obligación de realizar la tarea que la Ley Orgánica del Poder Judicial encomienda a los jueces y tribunales de proteger los derechos e intereses legítimos tanto individuales como colectivos.

Pues bien, con este origen, pero también inmersas en este proceso evolutivo al que se ha hecho referencia, existen las reclamaciones económico-administrativas como vía específica para impugnar los actos tributarios con carácter previo a su impugnación ante la vía judicial.

Ahora bien, cualquier referencia a los Tribunales Económico-Administrativos y al procedimiento que ante ellos se desarrolla exige definir su lugar en el esquema general de las instituciones revisoras de los actos de la Administración Pública.

La Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJPAC, establece, en su redacción actual, que contra las resoluciones administrativas y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos podrá interponerse por los interesados o bien el recurso de alzada ante el órgano superior jerárquico del que los dictó, o bien, con carácter potestativo, el recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto. En consecuencia, y en resumen, se configuran, con carácter general, como recursos administrativos previos a la vía judicial, el recurso de alzada con carácter obligatorio ante el órgano superior jerárquico, y el recurso de reposición con carácter potestativo ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado.

Pero el ámbito tributario, o si se quiere el espacio económico-administrativo, tiene su propia especialidad, pues en sustitución del recurso de alzada, quien pretenda acudir a la vía judicial deberá plantear necesariamente, con carácter previo, una reclamación económico-administrativa. De acuerdo con lo expuesto, y en otras palabras, en materia tributaria la reclamación económico-administrativa sustituye en el ordenamiento jurídico español al recurso administrativo ordinario de alzada. Con carácter previo a la reclamación económico-administrativa puede interponerse recurso de reposición potestativo, pero éste tiene una regulación específica al ser previo a la vía económico-administrativa.

En definitiva, el recurso ordinario de alzada en el ámbito administrativo general y el recurso económico-administrativo en el ámbito tributario agotan la vía administrativa y abren la posibilidad de acudir a la vía judicial.

Este modo de articular la vía administrativa y la vía jurisdiccional tiene una vieja raigambre en el ordenamiento jurídico español. La Real Orden de 9 de febrero

de 1842 ya exigía que se agotasen todos los recursos gubernativos antes de acudir a la vía contenciosa de carácter judicial. Este principio se respeta cuando en 1845 se implanta la jurisdicción contencioso-administrativa y se consagra en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, antecesora de la vigente Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Por tanto, en el ámbito de la actuación de la Administración Tributaria del Estado, las reclamaciones económico-administrativas, cuyo conocimiento y resolución corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Centrales, constituyen, desde hace más de cien años, el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Ello quiere decir, en resumen, que la reclamación económico-administrativa no es adicional al recurso de alzada que opera frente al resto de la acción administrativa sino sustitutiva del mismo.

En el ámbito de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas, el artículo 20.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, establece que el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las respectivas administraciones en materia tributaria –tanto si se suscitan cuestiones de hecho como de derecho– corresponderá, cuando se trate de tributos propios de las comunidades autónomas, a sus propios órganos económico-administrativos¹⁵⁴. Por

¹⁵⁴Las CCAA, en virtud de sus potestades de autoorganización y de regulación de las materias de su competencia con arreglo a sus peculiaridades e intereses, pueden dictar normas específicas en materia de recursos administrativos para adecuar la normativa común a las especialidades derivadas de su propia organización administrativa y a las particularidades de su regulación sectorial cuando ostenten competencias para dictar normas en los concretos sectores de actividad administrativa (TC 61/1997; 166/1986). En todo caso han de reconocer a los administrados un mínimo común igual al previsto en el régimen jurídico general (TC 50/1999).

Por lo tanto, hay que acudir a las normas específicas que las distintas CCAA han dictado para la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas de su competencia, que

lo que atañe a los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, la LOFCA rechaza expresamente que las reclamaciones en tal materia puedan ser conocidas y resueltas por órganos propios de la Comunidad Autónoma, estableciendo el mismo artículo 20.1. en sus apartados b) y c) que el conocimiento de las reclamaciones referidas a tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o a recargos sobre tributos del Estado corresponderá a los órganos económico-administrativos del Estado. Todo ello, sin perjuicio de la participación prevista de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales del Estado.

Los Estatutos de autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas establecieron la creación mediante una ley autonómica de sus propios Tribunales Económico-Administrativos que conocerán tanto de actos dictados por los órganos autonómicos en materia de tributos propios como de los demás ingresos de derecho público de la respectiva Comunidad Autónoma y entidades de derecho público dependientes de la misma.

En cuanto a la revisión de los actos de aplicación de los tributos y demás ingresos de derecho público de las entidades locales, con la entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), Ley 7/1985, de 2 de abril, desapareció la posibilidad de impugnar ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, los actos de “gestión, inspección y recaudación de los tributos, exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público de la Administración Local” (Artículo 1, letra a), del Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto) e, incluso, frente a las propias Ordenanzas Fiscales (artículo 26.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales).

La razón de dicha supresión se debió conforme a la exposición de motivos de la propia LRBRL a que: “El principio constitucional de autonomía y el administrativo de la descentralización, en que se fundamenta el nuevo Estado, implican las diversificaciones de los centros de poder público administrativo y la

han de respetar los mínimos derechos que se establecen en la regulación estatal. Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2009-2010. Edit. Ediciones Francis Lefebvre S.A. Pág. 960. n.º marginal 8662. 2008.

actuación de cada uno de ellos, en su ámbito propio, con plena capacidad y bajo la propia responsabilidad, es decir, impiden la atribución a alguno de ellos de facultades de control que recaigan sobre la actividad en general de los otros y que supongan una limitación de la capacidad de éstos.”¹⁵⁵

Con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley, el régimen impugnatorio estaba conformado por el recurso de reposición potestativo y por la reclamación económico-administrativa de carácter obligatoria, y por último, por el recurso contencioso-administrativo. A partir de la entrada en vigor de la LRBRL, el sistema está integrado en primer lugar, por el recurso de reposición obligatorio y después, por el recurso contencioso-administrativo.¹⁵⁶

El Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, mantuvo la línea iniciada por LRBRL, indicando en su art. 192 que contra los actos de las Corporaciones Locales sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse ante el mismo órgano que los dictó, el correspondiente recurso de reposición previo al contencioso-administrativo, en el plazo de un mes a contar desde la notificación expresa o la exposición pública de los correspondientes padrones o matrículas de contribuyentes.

Situación que persistió con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales al mantener como único recurso en vía administrativa el recurso de reposición (art. 14 LRHL). Resulta por tanto incontrovertible la supresión de la reclamación económico-administrativa, y la pervivencia exclusiva del recurso de reposición. Si bien esta afirmación, que constituye la regla general, contó con dos importantes excepciones:

¹⁵⁵A partir de la Ley de Bases de Régimen Local se limitan los supuestos en los que el conocimiento de las reclamaciones contra actos de gestión tributaria local corresponden a los Tribunales Económico-Administrativos estatales, en virtud del principio de autonomía local reconocido constitucionalmente (TS 26-4-96, RJ 3547).

¹⁵⁶El Tribunal Supremo justifica este importante cambio en desarrollo del principio de autonomía local, recogido, entre otros, por los artículos 137, 140 y 141 de la CE y recogido, asimismo, en el articulado de la Carta Europea de Autonomía Local (STS 09-03-92 (RA 2042)).

- Los actos de gestión catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (arts. 70.2 y 4 y 71 LRHL)¹⁵⁷

- Los actos de gestión censal en el Impuesto sobre Actividades Económicas (art. 92.1 LRHL)¹⁵⁸.

En cambio, resultó más discutido el carácter potestativo o preceptivo del recurso de reposición. A partir de la reforma operada por la Ley 50/1998, la jurisprudencia mayoritariamente ha considerado que el recurso de reposición tiene carácter obligatorio.

Para que reapareciera la vía económico-administrativa como vía de revisión de los actos administrativos de aplicación de los tributos y demás ingresos públicos municipales ha sido necesario esperar hasta el 1 de enero de 2004, fecha en que entra en vigor la reforma operada por la Ley de Medidas de Modernización del Gobierno Local (LMMGL), Ley 57/2003, de 16 de diciembre, que modifica la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), Ley 7/1985, de 2 de abril, introduciendo en esta última un Título X sobre el régimen de organización de los "municipios de gran población". El artículo 137 LRBRL crea los Tribunales Económico-Administrativos Municipales, TEAM, para estos municipios, en concreto se refiere este artículo a un "órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas". Se recupera así esta vía de revisión de los actos

¹⁵⁷ La aplicación del IBI se encuentra desdoblada en dos órdenes claramente diferenciados: el de gestión catastral, que en líneas generales comprende la valoración del suelo y construcciones, elaboración de la ponencia de valores, asignación y notificación individual de los valores catastrales, que corresponden al Estado, y que son reclamables ante los Tribunales Económico-Administrativos estatales; y el de gestión tributaria, es decir, liquidación del impuesto, concesión y denegación de exenciones, emisión de documentos cobratorios y recaudación del tributo, que corresponde a los ayuntamientos, y que está excluido de las reclamaciones económico-administrativas estatales (TS 25-6-97, RJ 5657; TSJ Galicia 31-3-97, JT 354; 19-1-98, JT 146; TEAC 19-12-97, JT 266/98; 25-2-99, JT 1376).

¹⁵⁸ Contra el resto de los actos administrativos sobre el IAE, dictados por las Entidades Locales, no procede interponer reclamación económico-administrativa ante los órganos económico-administrativos estatales (TEAC 19-12-97, JT 266/98; 25-2-99, JT 1376).

administrativos por un órgano que, sin perder su condición de órgano municipal, sea un órgano funcional y jerárquicamente independiente de aquellos otros que los dictan. Sin embargo, esta nueva vía de revisión tiene características nuevas y, por ahora, se establece con un ámbito limitado a dichos municipios.

La regulación actual difiere de la anterior precisamente en el hecho de que los órganos encargados de resolver las controversias en materia de tributos locales, no se insertan en la organización del Ministerio de Hacienda, sino que forman parte de la organización municipal.

El antecedente más próximo de estos órganos podría encontrarse en el Consell Tributari creado en el Ayuntamiento de Barcelona en 1988 como órgano externo de asesoramiento y control de los recursos en materia tributaria¹⁵⁹. Sin embargo, también respecto de este órgano se produce una sustancial diferencia, el Consell Tributari es un órgano consultivo -dictamina las propuestas de resolución de los recursos-, en cambio los Tribunales Económico-Administrativos, al igual que otros órganos administrativos creados por la LMMGL, tienen competencia resolutoria, aprobando sin el concurso de ningún órgano político, resoluciones con efectos jurídicos vinculantes para terceros. Asimismo, es un órgano de carácter necesario, dado que es de obligada existencia en todos los municipios a los que resulte de aplicación el Título X de la LRBRL.

La regulación actual del recurso de reposición es la contenida en el art. 14 del TRLRHL, que continua configurándolo como la única revisión posible en vía administrativa, excepto para los municipios a los que resulte aplicable la LMMGL, que ha dado nueva redacción al art. 108 de la LRBRL y que señala que el recurso de reposición tendrá carácter potestativo para las entidades a las que resulte aplicable el Título X de esta Ley. Es importante destacar que el legislador no ha

¹⁵⁹El Consell Tributari se rige por su Reglamento Orgánico aprobado el 23 de febrero de 2000 (BOP 8-3-00) y por la Ordenanza Fiscal General del Ayuntamiento de Barcelona. Es un órgano de carácter consultivo que ejerce control de legalidad sobre la gestión tributaria local.

Un análisis detallado de sus funciones, composición y actuaciones puede consultarse en www.bcn.cat/hisenda/es/informacio_conselltributari.html.

adaptado, como sería deseable el art. 14 del TRLRHL a esta última modificación normativa.

En este sentido, el artículo 108 de la LRBRL, modificado por LMMGL, establece: “Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley”.

Tras la reforma del art. 108 de la LRBRL, en los denominados “municipios de gran población” o “grandes ciudades”, el recurso de reposición pasa a ser potestativo y previo a la vía económico-administrativa local, sin que ambos recursos puedan simultanearse¹⁶⁰, y pudiendo recurrirse la resolución de dicho

¹⁶⁰El TRLRHL no ha previsto el régimen y las consecuencias de la simultaneidad del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa ante los TEAM. Esta cuestión la regula el art. 21 del RD 520/2005, de 13 de mayo, RGRV, para el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa estatal al señalar que “1. Al interponer el recurso de reposición, el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en vía económico-administrativa. Si pese a ello se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto y anterior al recurso de reposición, se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo que esté tramitando la reclamación. 2. Los Tribunales económico-administrativos declaran inadmisibles toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición y que este no ha sido resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo. En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente. El Tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia

recurso de reposición ante el órgano económico-administrativo municipal respectivo que es el que ultima esta vía, resolviendo además en única instancia.

Los requisitos para que un municipio tenga la consideración de “municipio de gran población” y deba o pueda acogerse al sistema organizativo previsto en el Título X de la LRBRL, aparecen regulados en el artículo 121 de la propia LRBRL, al que nos referiremos más adelante.

Por tanto, la vía económico-administrativa ha reaparecido con un ámbito limitado, puesto que no todos los municipios van a disponer de estos órganos, y en esos casos, la defensa de los derechos de los ciudadanos frente a los actos tributarios o de aplicación y efectividad de los restantes ingresos de derecho público de ellos emanados continuará siendo la misma que hasta ahora, es decir, recurso de reposición obligatorio y previo al recurso contencioso-administrativo. Todo ello sin perjuicio de los supuestos en los que la Ley prevé la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

10.2 NATURALEZA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS MUNICIPALES.

La LMMGL, al reformar la LRBRL ha pretendido desde un principio que el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea un órgano independiente y mucho más de aquellos cuyos actos debe revisar, y así lo señala en su exposición de motivos, cuando se refiere a un órgano *“cuya composición y funcionamiento pretenden garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito.”*

Del mismo modo, el primer inciso del apartado 5. del artículo 137 de la LRBRL, establece que: *“Su funcionamiento se basará en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad.”*

Pues bien, para alcanzar la deseada independencia, el apartado 4 del artículo 137 de la LRBRL genera el estatuto del órgano diciendo:

de la inadmisión”. Será necesario adaptar dicho artículo al régimen de organización y funcionamiento del EELL (art. 12.2.TRLRHL).

“4. Estará constituido por un número impar de miembros, con un mínimo de tres, designados por el Pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica, y cesarán por alguna de las siguientes causas:

- a) A petición propia.*
- b) Cuando lo acuerde el Pleno con la misma mayoría que para su nombramiento.*
- c) Cuando sean condenados mediante sentencia firme por delito doloso.*
- d) Cuando sean sancionados mediante resolución firme por la comisión de una falta disciplinaria muy grave o grave.*

Solamente el Pleno podrá acordar la incoación y la resolución del correspondiente expediente disciplinario, que se regirá, en todos sus aspectos, por la normativa aplicable en materia de régimen disciplinario a los funcionarios del ayuntamiento.”

La designación de los miembros del órgano por el Pleno de la corporación municipal supone ya una primera garantía de independencia. Los miembros del órgano económico-administrativo no estarán sometidos a ninguna relación jerárquica con la Administración.

Ese órgano conocerá de los actos dictados por órganos que no se encuentran en su misma línea jerárquica, siendo jerárquicamente independiente de los órganos encargados de aplicar tributos e imponer sanciones.

La consecuencia será una mayor imparcialidad de sus resoluciones para el administrado que el recurso de reposición.

Esta garantía queda reforzada, cuando el segundo inciso del apartado 5 del propio artículo 137 LRBRL, dispone que su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regulará por reglamento aprobado por el Pleno de la Corporación Municipal, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria, (la actual LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre), y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas (principalmente el Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, RGRV), así como por la demás normativa estatal,

autonómica y local de aplicación, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano¹⁶¹.

Determinada su independencia técnica, nunca habrá que confundirse, puesto que el procedimiento que se sustanciará ante este órgano nunca será un “proceso”, en el sentido técnico-jurídico de dicha expresión, sino un procedimiento administrativo y que, en consecuencia, ese procedimiento no será “contencioso”.

Tales son las similitudes con el proceso judicial y la independencia de los órganos encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que tradicionalmente se les ha denominado “Tribunales”, así los Tribunales Económico-Administrativos Estatales, aunque algunos de estos órganos de nueva creación en el ámbito municipal han adoptado otras denominaciones tales como “Consejo”, “Jurado tributario” o “Junta municipal de reclamaciones económico-administrativas”.

¹⁶¹PLAZA VAZQUEZ, A.L. señala en “La nueva vía económico-administrativa en las grandes ciudades (común y foral). Jurisprudencia Tributaria Aranzadi N.- 1/2004 que “...la salvedad legal, del art. 137.5 relativa a la habilitación a la norma municipal para que realice adaptaciones en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano parece dejar un cauce muy estrecho a la norma municipal”. El contenido del art. 137.5 LRBRL es muy similar al del art. 12 del TRLRHL, tras la modificación de la LRHL por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, por lo que ambos preceptos deben ser interpretados siguiendo la línea trazada por el TC en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, en la que se refuerza la potestad reglamentaria de los EELL, y a la luz del art. 7 e) de la LGT y especialmente de los apartados primero y tercero de su D.A. 4ª que señalan respectivamente que “La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales” y que “Las Entidades Locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales”. Por tanto, los contenidos en esta materia de la LGT y del RGRV, evidencian que sólo se ha tenido en cuenta la realidad orgánica y funcional de la Administración Tributaria Estatal, por lo que deviene en imprescindible su adaptación al ámbito local.

Durante bastante tiempo fue objeto de discusión doctrinal la naturaleza jurisdiccional o administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos. Sin embargo, a la hora de abordar esta cuestión, no se puede desconocer que la Constitución Española otorga el monopolio de la función jurisdiccional al Poder Judicial y éste, según la misma, está formado por Jueces y Magistrados que son independientes frente al resto de los poderes del Estado y frente a las partes que intervienen en el litigio.

La defensa que en ocasiones se ha hecho del carácter jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos encontró un gran apoyo en la la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000, en la que se habilita a estos Tribunales a presentar cuestiones prejudiciales en el ámbito del derecho comunitario¹⁶².

Sin embargo, no hay que olvidar que la independencia funcional de la que, sin duda, gozan los órganos de la vía económico-administrativa, y que siempre ha sido respetada, no impide consignar su dependencia orgánica de la Administración cuyos actos son objeto del litigio, dependencia que es, sin embargo, perfectamente compatible con la diferenciación y especialización de los Tribunales Económico-Administrativos. Se configuran como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias que motivan una cierta "jurisdiccionalización" del procedimiento económico-administrativo.

Por otro lado, resulta también conveniente insistir en dos de las características que definen a los Tribunales Económico-Administrativos: En primer lugar, la separación entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión que establece el artículo 83.2 de la LGT, y en segundo lugar, la obligación que tienen los Tribunales de esta vía de resolver con arreglo a Derecho. Es indudable que, por

¹⁶²Sobre la naturaleza jurídica de los Tribunales Económico-Administrativos resulta ilustrativa la introducción de la Memoria de actividades de los Tribunales Económico-Administrativos del año 2004 págs 17 y 18, en la que se analiza esta cuestión, para los TEAR, y se reproduce al efecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000.

su importancia, estos deben considerarse principios inspiradores del funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos.

En relación a la separación en el ámbito tributario entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión, hay que decir que dicha separación resulta evidente al tratarse los Tribunales Económico-Administrativos de órganos administrativos al margen de competencias gestoras y ejecutivas.

En cuanto a la obligación que tienen los Tribunales Económico-Administrativos de resolver con arreglo a Derecho, hay que manifestar que esta característica justifica que se pueda afirmar que la justicia administrativa que imparten los órganos de esta vía es tuteladora de derechos e intereses legítimos. Protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos porque, siendo un procedimiento contra el acto, vincula a la Administración. En este sentido, los Tribunales Económico-Administrativos vienen obligados a fallar, de manera que, según señala expresamente el artículo 239.1 de la LGT: “no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales”.

Ahora bien, el deber de resolver con arreglo a Derecho no significa que no puedan plantearse ante los Tribunales cuestiones de hecho, como por ejemplo la estimación y la fijación de las bases tributarias. El Real Decreto Legislativo 2795/1980, hoy derogado, disponía que las reclamaciones económico-administrativas podían comprender tanto las cuestiones de hecho como las de derecho suscitadas en el ámbito material que les es propio. Con ello se cerraba la etapa iniciada con la reforma fiscal de 1.957, que estableció la separación entre cuestiones de hecho y de derecho, se arbitraron los llamados recursos de agravio absoluto y comparativo y por aplicación indebida de índices y módulos, conociendo de los mismos los denominados Jurados Tributarios, que fueron suprimidos por la Ley de 21 de junio de 1.980. La Ley General Tributaria vigente ya no se refiere de forma expresa a cuestiones de hecho y de derecho, sino simplemente a que las resoluciones dictadas evaluarán todas las cuestiones que se susciten en el expediente.

10.3 ÁMBITO DE ACTUACIÓN DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS MUNICIPALES. COMPETENCIAS Y FUNCIONES.

10.3.1 **Ámbito de actuación. Los municipios de gran población.**

Como ya se ha mencionado, la existencia de un órgano especializado e independiente para la resolución de reclamaciones en esta materia únicamente está prevista en los municipios que la LMMGL denomina “municipios de gran población” en los que necesariamente deberá existir este órgano.

El acceso a la condición de municipio de gran población se producirá por ministerio de la ley, en los casos previstos en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 121 de la LRBRL, o bien, cumpliendo las condiciones previstas, conforme a las letras c) y d) del mismo apartado y artículo, exigiéndose además en estos casos que así lo decida la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma en cuyo ámbito territorial se ubique el potencial municipio de gran población, a iniciativa del respectivo ayuntamiento.

Son “municipios de gran población” conforme a lo establecido en el artículo 121 de la LRBRL, modificada por LMMGL, y por tanto, se adaptarán al modelo de organización en materia económico-financiera y presupuestaria establecido por dicha ley, los siguientes:

- a) Municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- b) Municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- c) Municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.
- d) Asimismo, municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En los dos últimos casos, c) y d), para acogerse a este régimen jurídico específico se exigirá que así lo decidan las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas correspondientes a iniciativa de los respectivos ayuntamientos, es decir, que la adaptación de la organización municipal a lo previsto en este Título X será por decisión propia y no una imposición y, en consecuencia, no existirá obligatoriamente un órgano de resolución de

reclamaciones económico-administrativas salvo que decidan acogerse a este régimen jurídico especial.

En el siguiente cuadro se expresa lo anterior de manera más gráfica:

Tipo de municipio	Población	Otras condiciones	Acceso a la condición de municipio de gran población
Cualquiera	> 250.000	Ninguna	Directo
Capital de provincia	> 175.000 = < 250.000		Iniciativa de los respectivos Ayuntamientos y decisión de la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma
Capital de provincia	= < 175.000		
Capital autonómica o sede de instituciones autonómicas que no sea capital de provincia	< 250.000	Circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales	Iniciativa de los respectivos Ayuntamientos y decisión de la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma
Cualquier otro que no sea capital de provincia, ni capital autonómica ni sede de instituciones autonómicas	> 75.000		

Lo establecido en este Título X no será de aplicación al municipio de Barcelona que goza de un régimen especial aprobado por Ley estatal. Igualmente goza de un régimen especial aprobado por ley estatal el municipio de Madrid, al que sin embargo, sí le es de aplicación este Título.

La exposición de motivos de la LMMGL, Ley 57/2003, de 16 de diciembre, al respecto de estos órganos económico-administrativos incide no solo en su independencia técnica y organizativa, sino que también aclara la finalidad de su creación y su función, cuando dice:

“Este órgano puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el

tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción.”

El artículo 137 de la LRBRL, añadido por LMMGL, que crea y regula este órgano en los denominados municipios de gran población, en cuanto a sus funciones y competencias, establece en los apartados 1 y 2, lo siguiente:

“1. Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones:

a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal.

b) El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.

c) En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.

2. La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo”.

En estos municipios el recurso de reposición pasa a ser potestativo y previo a la reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse ambos recursos, y pudiendo impugnar la resolución del recurso de reposición cuando se haya interpuesto formulando contra dicha resolución reclamación económico-administrativa, así lo establece el apartado 3. del referido artículo 137 de la LRBRL, cuando dice:

“3. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo.”

A diferencia de otros órganos de los municipios de gran población, el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas es un órgano que necesariamente debe existir en tales municipios.

10.3.2 Función revisora: La resolución de reclamaciones económico-administrativas.

La primera función y, sin duda, la más relevante, consiste en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas formuladas con los actos de aplicación de los tributos y demás ingresos de derecho público de los municipios y entidades dependientes de los mismos.

En este sentido, la también nueva Ley General Tributaria (LGT), Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que entraría en vigor seis meses después que la LMMGL, en el artículo 83, apartados 1 y 2 dispone:

“1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de los derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria”.

En el ámbito de la aplicación de los tributos no se incluye, desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1998, el ámbito sancionador. En este sentido, el artículo 208.1 de la LGT, dispone:

“El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente”.

La LMMGL, anterior a la nueva LGT, al reformar la LRBRL, no siguió el nuevo sistema, sino que se limitó a conceptualizar la función del nuevo órgano de acuerdo a los conceptos y procedimientos de la anterior LGT y, por supuesto, de la LRHL.

Entendido esto, si retomamos la literalidad de la letra a) del apartado 1 del artículo 137 de la LRBRL queda claro que dentro de la función consistente en conocer y resolver las reclamaciones (sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público) se incluye la revisión de los actos de imposición de sanciones, puesto que estas estaban configuradas como una especie de apéndice de los restantes procedimientos tributarios en la regulación anterior a la nueva LGT.

Aclarada esta cuestión, y analizada la regulación de esta función revisora de los nuevos órganos económico-administrativos, resulta evidente que la regulación incorporada a la LRBRL por la LMMGL tiene en parte la consideración de una ley de bases, en el sentido de que dispone la existencia de este órgano y fija los principios y criterios que han de seguirse para regular su actuación, regulación que, no obstante, deberá llevar a cabo el Pleno del municipio de gran población mediante Reglamento Orgánico, reglamento que al regular la composición, competencias, organización y funcionamiento del órgano, así como el procedimiento para sustanciar las reclamaciones deberá hacerlo, conforme establece el apartado 5. del artículo 137 de la LRBRL:

“... de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.”

En primer lugar, procede clarificar cual es la competencia de estos órganos, para lo que deberemos atender a dos cuestiones: la materia reclamable y los actos recurribles.

10.3.2.1 Materia reclamable.

En cuanto a la materia sobre la que estos órganos económico-administrativos van a desarrollar su actividad revisora, queda definida en el artículo 137.1.a) de la LRBRL, ya visto, cuando se refiere a los *“tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal”*.

En este punto, se hace notar que la vigente LGT, al referirse al ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas, regula de manera separada las reclamaciones económico-administrativas en materia tributaria(arts. 226 a 249 de la LGT) y las recaídas en otras materias -no tributarias- (D.A. 11ª de la LGT).

Resultando de aplicación a los Tribunales Económico-Administrativos Municipales la LGT y el resto de la normativa estatal de desarrollo en esta materia, de la dicción de los citados textos legales, se deduce que pese a la práctica simultaneidad en la tramitación y aprobación de la LMMGL y de la LGT, no existe una regulación coordinada en relación con la delimitación material de las

reclamaciones económico-administrativas. Sería aconsejable que en la próxima reforma legislativa local se adecuará el ámbito material de los Tribunales municipales a la vigente LGT. Adaptación legal que ya se ha producido en el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid a través de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid.

Esta cuestión tiene gran trascendencia práctica en relación con las reclamaciones relativas a ingresos de derecho público no tributario como, por ejemplo, las sanciones de tráfico. En estos casos la competencia revisora de los Tribunales Económico-Administrativos se limita a los actos dictados en el procedimiento de recaudación de tal tipo de ingresos, no siendo competentes para conocer de la revisión de los actos de imposición de sanciones no tributarias.

Por tanto, podemos efectuar una doble delimitación negativa, resultando que, por una parte, quedan fuera del ámbito competencial de estos órganos todas aquellas materias de competencia municipal ajenas al campo de los tributos e ingresos de derecho público, y, por tanto, estos órganos no serán competentes para conocer de los procedimientos sancionadores en materia de tráfico, de los procedimientos en materia de ejecución sustitutoria, etc. y, por otra parte, si la competencia del órgano viene determinada por el hecho de estar en presencia de una materia municipal, quedarán fuera de su ámbito competencial todas aquellas materias que, incluso afectando a tributos e ingresos municipales, no sean de competencia municipal, como es el caso ya citado en este trabajo, de la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la que corresponde la resolución de estas reclamaciones a los Tribunales Económico-Administrativos Estatales.

El artículo 228 de la LGT, hace referencia a la “exclusividad de la competencia” de los Tribunales Económico-Administrativos al ser estos el único órgano competente para conocer de cuantos procedimientos se sustanciaren en materia Económico-Administrativa, dentro del ámbito de aplicación regulado en su Reglamento. Los Tribunales Económico-Administrativos Municipales conocerán siempre de las reclamaciones en única instancia, poniendo así sus resoluciones fin a la vía administrativa, a diferencia de lo que ocurre en los Tribunales Económico-Administrativos Estatales, en los que puede existir una segunda instancia por razón de la materia o de la cuantía de la reclamación.

La materia Económico-Administrativa viene regulada en el artículo 226 de la LGT y en el correspondiente Reglamento Orgánico del respectivo tribunal, y así estará integrada por:

- a) La aplicación de los tributos (actos de gestión, inspección y recaudación) y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración Municipal y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma.
- b) Los actos recaudatorios relativos a ingresos de derecho público no tributarios que sean de competencia municipal.
- c) Cualquier otra que se establezca por precepto legal expreso.
- d) Asimismo, como ya se ha comentado, el órgano económico-administrativo no conocerá de los procedimientos sancionadores de materias no tributarias, quedando su competencia limitada a los procedimientos de recaudación de las sanciones que de ellos hubieren resultado, una vez firmes en vía administrativa.

10.3.2.2 *Actos reclamables.*

En cuanto a los actos susceptibles de recurso en esta vía, señala el artículo 137.1.a) de la LRBRL que dichos actos serán los “actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección” a los cuales, por las razones ya señaladas, se añaden los actos sancionadores.

Los actos reclamables están regulados en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 227 de la LGT, y estarán contemplados en el Reglamento Orgánico del tribunal, siendo admisible la reclamación económico-administrativa, en relación con la materia reclamable, contra los siguientes actos, en general:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

- a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.

- c) Los que denieguen o reconozcan exenciones, bonificaciones o incentivos fiscales.
- d) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario.
- e) Los dictados en el procedimiento de recaudación.
- f) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.
- g) Las resoluciones expresas o presuntas de los Recursos de Reposición.
- h) Los actos que impongan sanciones tributarias.
- i) En relación con los ingresos de derecho público no tributarios, sólo podrá reclamarse contra los actos dictados en el procedimiento de recaudación.

Igualmente se podrá formular reclamación económico-administrativa contra los actos dictados por el respectivo Ayuntamiento y de las entidades de derecho público dependientes del mismo:

- a) Que resuelvan los procedimientos de devolución de ingresos indebidos de derecho público, tanto tributarios como no tributarios.
- b) Que resuelvan procedimientos de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho en materia de tributos locales.

10.3.2.3 Actos no reclamables.

En cuanto a los actos no reclamables, vienen establecidos en el apartado 5 del artículo 227 de la LGT, y del mismo modo, vendrán regulados en el respectivo Reglamento Orgánico. Así, no se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de los siguientes actos:

- a) Los actos que den lugar a una reclamación en vía administrativa, previa a la judicial, civil o laboral, o que pongan fin a dicha vía.
- b) Los actos de imposición de sanciones no tributarias.
- c) Los dictados en procedimientos en los que esté reservado al Pleno de la Corporación las resoluciones que ultimen la vía administrativa.
- d) Los actos dictados en virtud de una Ley que los excluya de la Reclamación Económico-Administrativa.
- e) Los actos de gestión relativos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas que sean competencia de la

Administración del Estado, incluso en el supuesto de que la competencia se delegue en la Administración Municipal.

Así pues, los Reglamentos Orgánicos de estos órganos frente a la redacción del artículo 137.1 de la LRBRL, se adaptan a la LGT, y delimitan conforme a esta norma sus competencias.

Por último, con carácter general y a modo de aclaración, se considera oportuno señalar que en aquellos municipios a los que resulte de aplicación el Título X de la LRBRL y hubieran suscrito con la AEAT algún convenio de gestión recaudatoria, por aplicación del apartado a) de la Disposición Adicional Undécima de la LGT se cierra la puerta de la revisión de estos actos para los Tribunales Económico-Administrativos Municipales y se abre la vía de recurso ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.

10.3.3 Dictamen de los proyectos de ordenanzas fiscales.

La segunda función de los órganos económico-administrativos de estos municipios de gran población, siguiendo el orden del artículo 137.1 de la LRBRL, es la que consiste en dictaminar los proyectos de ordenanzas fiscales.

Este dictamen parece configurarse en la ley como obligatorio, pero en este punto hay que resaltar que existen diferentes opiniones sobre la preceptividad del dictamen sobre los proyectos de Ordenanzas Fiscales¹⁶³.

¹⁶³ En esta cuestión las opiniones doctrinales se muestran contradictorias, PLAZA VAZQUEZ, A.L. en “La nueva vía económico-administrativa en las grandes ciudades (común y foral). Jurisprudencia Tributaria Aranzadi N.- 1/2004, considera que “no cabe duda de que el dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales es preceptivo. Conclusión que puede extraerse de una interpretación sistemática... dado que si se prevé que se puedan formular demandas sobre elaboración de estudios y propuestas por los órganos municipales competentes en materia tributaria resulta claro que la función de dictamen sobre los proyectos de ordenanzas es diferente y no condicionada a la solicitud por el órgano municipal que corresponda”.

En oposición el TEAM del Ayuntamiento de Madrid en su Memoria del año 2004 pags. 21 y 22 señala que “A juicio del Pleno del TEAMM, la letra b) del apartado 1 del art. 137 de la LRBRL es un precepto que se limita a facultar a los nuevos órganos económico-

Hay que hacer notar que en ningún otro precepto de la LRBRL se encuentra una mínima mención a este dictamen. De la misma forma, tampoco se encuentra mención alguna en los preceptos dedicados a regular el procedimiento para la elaboración de las Ordenanzas Fiscales, ni siquiera a qué podría ocurrir en el caso de que dicho precepto sea omitido.

En efecto, una primera lectura, aislada, del mandato contenido en esta norma, podría inducir a entender que el dictamen es preceptivo.

Pese a esto, y sin negar que a la hora de tramitarse una nueva ordenanza fiscal o una modificación de las ya existentes pudiera parecer razonable contar con el dictamen del órgano que, en un futuro, resolverá las controversias suscitadas con motivo de su aplicación, lo cierto es que la respuesta no es clara.

Para desarrollar esta cuestión se considera imprescindible salir al paso de una posible interpretación favorable al carácter preceptivo del dictamen, interpretación ésta fundamentada en la mera comparación de la dicción empleada por las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 137 LRBRL.

En efecto, si se compara la dicción empleada por ambas letras se observa que, mientras que la letra c) expresamente señala que la función consistente en la elaboración de estudios y propuestas en materia tributaria deberá tener lugar “en el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria”, la letra b) se limita a señalar como función del órgano: “El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales”. En definitiva, el hecho de que en la

administrativos para dictaminar sobre los proyectos de ordenanzas fiscales, función ésta que, por razones ya apuntadas no es –ni ha sido tampoco en el pasado del mundo local, ni lo es hoy en el mundo de las reclamaciones económico-administrativas de ámbito estatal– una función propia de los tribunales económico-administrativos. De aquí que el Pleno del TEAMM considere que la emisión de dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales, como función encomendada al nuevo órgano sólo procederá cuando así se requiera al TEAMM para ello. Esta interpretación ha sido incorporada a la Ley de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid que señala en su art. 25 c) que corresponde al TEAMM “en el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia y el dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales”.

letra c) se condicione la elaboración de estudios y propuestas a la existencia de un requerimiento en tal sentido y que, por el contrario, en la letra b) no se someta a esa condición la emisión de dictamen sobre las ordenanzas fiscales podría hacer creer que, en este segundo caso, el dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales es preceptivo.

Podría concluirse que, la interpretación que cabría sostener con arreglo a los argumentos señalados en el párrafo anterior (así como en base a otros que tiendan a idéntica interpretación) no es correcta y ello por las dos siguientes razones:

La primera procede del ámbito de la LRHL. Dicho cuerpo legal se refiere a la tramitación de las ordenanzas fiscales en sus artículos 15 y siguientes y en ellos no se contiene referencia alguna, como trámite preceptivo, al dictamen del órgano económico-administrativo municipal.

La segunda razón se encuentra en el artículo 83.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando establece que “salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes”.

En definitiva, puede concluirse que la letra b) del apartado 1 del artículo 137 LRBRL es un precepto que se limita a facultar a los nuevos órganos económico-administrativos para dictaminar sobre los proyectos de ordenanzas fiscales, función ésta que, por razones ya apuntadas, no es -ni ha sido tampoco en el pasado del mundo local, ni lo es hoy en el mundo de las reclamaciones económico-administrativas de ámbito estatal- una función propia de los tribunales económico-administrativos.

Por tanto, la emisión de dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales, como función encomendada al nuevo órgano, sólo procederá cuando así se requiera a los nuevos órganos económico-administrativos para ello, no siendo además vinculante para dichos órganos.

Esta solución es perfectamente conforme a derecho y no supone una restricción, sino una adecuada interpretación, de las funciones legalmente atribuidas a estos nuevos órganos, porque, siendo cierto que el artículo 137 de la LRBRL atribuye a los nuevos órganos económico-administrativos municipales la función de dictaminar sobre los proyectos de ordenanzas, en absoluto lo exige.

10.3.4 Elaboración de estudios y propuestas en materia tributaria.

Por último, la tercera función de estos órganos económico-administrativos municipales, siguiendo igualmente el orden del artículo 137.1 de la LRBRL, es la relativa a la elaboración de estudios y propuestas en materia tributaria en el caso de ser requerido para ello por los órganos municipales competentes en esta materia.

En este sentido el Tribunal estará a demanda de lo que soliciten los distintos órganos municipales, en su caso.

Conviene además dejar claro que se trata de una función consultiva y asesora limitada a la esfera interna de la Administración Municipal, y que los Tribunales Económico-Administrativos Municipales no están facultados para resolver consultas planteadas por los contribuyentes sobre interpretación de la normativa local.

10.4 COMPOSICIÓN, ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS MUNICIPALES.

Los Tribunales Económico-Administrativos Municipales son órganos colegiados incardinados dentro de la propia Administración Municipal. Son, por tanto, órganos administrativos pero, como ya se ha señalado, jerárquicamente independientes de los órganos de gestión cuya actividad administrativa revisan al resolver las reclamaciones interpuestas por los administrados.

10.4.1 Composición de los TEAMs.

La Exposición de Motivos de la LMMGL enuncia los rasgos esenciales que han de concurrir en los miembros de estos órganos, al señalar que "...También se prevé la existencia de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretenden garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito". De los tres elementos configuradores descritos, la competencia técnica y la independencia son las notas que han de presidir la constitución y nombramiento de sus miembros.

Sobre esta base, el art. 137 de la LRBRL en sus apartados 4 y 5, indica que "estará constituido por un número impar de miembros, con un mínimo de tres,

designados por el Pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica....” y que “su funcionamiento se basará en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regulará por Reglamento aprobado por el Pleno, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria, y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano”.

La primera conclusión, derivada de la normativa anterior, es que el legislador estatal no ha regulado el régimen jurídico de los miembros de estos órganos, por lo que los municipios tienen en este ámbito un margen de autonomía muy amplio a desarrollar en sus respectivos Reglamentos.

En este punto la única regulación es la recogida en el párrafo h) del art. 29.2 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, en la redacción dada por la LMMGL que señala que “Los funcionarios públicos pasarán a la situación de servicios especiales: h) Cuando se desempeñen cargos electivos retribuidos y de dedicación exclusiva en las entidades locales, cuando se desempeñen responsabilidades de miembros de órganos superiores y directivos municipales, y cuando se desempeñen responsabilidades de miembros de los órganos locales para el conocimiento y la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, excepto los funcionarios de administración local con habilitación nacional, cuando desempeñen puestos reservados a ellos, que se regirán por su normativa específica, quedando en la situación de servicio activo”.

Se recogen a continuación distintas fórmulas utilizadas por algunos de los Tribunales más representativos:

- El Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Madrid establece en su art. 7.2 que *“El presidente y los vocales del Tribunal serán designados por el Pleno del Ayuntamiento de Madrid, a propuesta del alcalde, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, “entre funcionarios de reconocida competencia técnica en materia tributaria.”*

- El Reglamento Orgánico del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga indica en su art. 7 apartados 2 y 3 que *“El Presidente y los Vocales serán nombrados y separados por el Pleno con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que*

legalmente lo integren y a propuesta del Alcalde, entre personas de reconocida competencia técnica. Se requerirá para los miembros de este órgano estar en posesión de los títulos de Licenciado en Derecho o en Económicas”.

- El Reglamento Orgánico del Consejo Económico-Administrativo de Valladolid establece en su art. 2.1. que *“EL Consejo Económico-Administrativo de Valladolid está compuesto por un Presidente y dos vocales, designados por el Ayuntamiento Pleno, entre licenciados en Derecho con reconocida competencia técnica y un mínimo de diez años de experiencia profesional. Uno de los vocales actuará como Secretario y deberá además reunir la condición de funcionario municipal”.*

- El Reglamento Orgánico de la Junta Municipal de Reclamaciones Económico-Administrativas del Ayuntamiento de Zaragoza recoge en su art. 6.4 que *“El Presidente y los Vocales, serán designados por el Pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica en el ámbito administrativo y tributario. El Presidente será designado por el Pleno entre funcionarios de carrera del Estado, CCAA, de los EELL o funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, que estén en posesión del título de licenciado en derecho y a los que se exija para su ingreso el título de doctor, licenciado, ingeniero, arquitecto o equivalente, salvo que el Pleno, al determinar los niveles esenciales de la organización municipal, permita que en atención a las características específicas del puesto directivo, su titular no reúna dicha condición de funcionario, desempeñando su función con dedicación exclusiva. Los Vocales podrán ser juristas con reconocido prestigio en el ejercicio de su profesión, cuya labor será compensada mediante dietas de asistencia a las reuniones celebradas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan por la realización de informes y resoluciones de la Junta Municipal”.*

- El Reglamento Orgánico del Consejo Económico-Administrativo de Murcia, en su artículo 3.1 establece que: *“a) El CEAM estará constituido por miembros o vocales decisorios, de entre los que se designará el Presidente del órgano, y miembros o vocales consultivos. Los miembros decisorios serán los responsables del ejercicio efectivo de las competencias del Consejo y los consultivos contribuirán a completar la fundamentación de los asuntos en que intervengan, informando según su experimentado parecer. b) Los miembros decisorios serán tres, designados por el Pleno con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integran, debiendo recaer el nombramiento en personas de reconocida competencia técnica. El nombramiento lo será por un período de cinco años, renovables. El acuerdo del Pleno recogerá quien será el Presidente y quienes los*

vocales del órgano, además de determinar la sede del Consejo. c) Los miembros o vocales consultivos serán los ex-alcaldes que acepten la designación y hubieren ostentado el cargo al menos cuatro años. Los vocales consultivos forman parte del CEAM para intervenir en la emisión de dictámenes, informes y estudios en el ejercicio de las funciones consultivas del órgano, y excepcionalmente en funciones resolutorias en aquellos asuntos que, por su trascendencia e importancia, se considere conveniente conocer su experimentado parecer.” Y en el artículo 4. del referido Reglamento Orgánico se establece que: “1. El Consejo Económico-Administrativo de Murcia en su función resolutoria, actuará integrado por el Presidente y los dos vocales decisorios, todos ellos con voz y voto, asistidos de un Secretario, funcionario de la Corporación, Licenciado en Derecho.”

En consecuencia, la regulación del art. 137 LRBRL permite considerar que el legislador ha ideado una composición abierta que no exige para su nombramiento que ostenten condición funcionarial o que vengan prestando sus servicios en el propio municipio. Las notas que sigan de primar para su nombramiento, como ya se ha señalado, son la capacidad técnica y la independencia¹⁶⁴.

Los miembros del Tribunal deberán ser elegidos entre personas de reconocida competencia técnica en materia de ingresos públicos locales, y como vemos, aunque la LRBRL no exige una determinada titulación, los Reglamentos Orgánicos lo están exigiendo junto con otros requisitos como ser funcionario o tener un mínimo de diez años de experiencia profesional en materia tributaria, preferentemente en materia de ingresos locales. La otra nota que ha de presidir su nombramiento es su independencia.

¹⁶⁴ En relación con estos principios, PLAZA VAZQUEZ, A.L. en “La nueva vía económico-administrativa en las grandes ciudades (común y foral)”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi N.- 1/2004 Editorial Aranzadi. Pamplona 2004, admite la idea de la composición abierta del órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas y señala que el perfil de los componentes de estos órganos, debe relacionarse con la propia caracterización de la vía económico-administrativa local y el grado de independencia de que, efectivamente, quiera dotársela.

10.4.2 Organización de los TEAMs.

Normalmente el Tribunal estará compuesto de un Presidente y dos Vocales haciendo uno de ellos las funciones de Secretario, que estarán asistidos por el personal necesario para el ejercicio de las funciones encomendadas a este órgano. No obstante, como se ha visto, el Reglamento Orgánico puede acordar la existencia de un número de miembros mayor de tres. El Vocal-Secretario será normalmente un funcionario municipal, y por tanto, conector de la organización municipal. El Presidente y el otro vocal serán también normalmente ajenos a dicha estructura municipal, aunque como se ha dicho, esto puede no ser así y recaer el nombramiento también en personas que tengan la condición de funcionarios municipales.

El Presidente normalmente será nombrado por el Pleno del Ayuntamiento a propuesta de los integrantes del Tribunal, aunque también este aspecto queda abierto en la norma básica.

El nombramiento se realizará por un periodo determinado que en la mayoría de los casos ha sido de cuatro años, pudiendo ser cesados sus miembros a petición propia, por acuerdo del Pleno y por motivos disciplinarios.

Por tanto, para implantar el nuevo órgano económico-administrativo, cada municipio puede optar entre modelos diferentes dentro siempre de las características y configuración que realiza la norma legal, habiendo optado la mayoría por una composición y estructura del Tribunal, abierta en la que no es necesario tener la condición de funcionario del Ayuntamiento para ser miembro del Tribunal, técnica dado que su composición deriva exclusivamente de acreditar competencia en la materia, y por último, flexible en función de su carácter abierto, pues se prevé la posibilidad de que sus miembros realicen sus funciones a tiempo parcial o completo. De esta forma, se constituye un Tribunal con una gran autonomía.

La configuración del Tribunal se flexibiliza en función de que sus miembros realicen sus funciones a tiempo completo o a tiempo parcial. La potenciación de la reclamación económico-administrativa como alternativa al recurso de reposición, aumentará paulatinamente la carga de trabajo de estos tribunales, disminuyendo la de los órganos gestores, y en consecuencia aumentarán sus necesidades de personal a medio y largo plazo.

El Presidente del Tribunal ostentará la representación del órgano, le corresponderá la dirección orgánica y funcional del Tribunal, y ejercerá, entre otras, las siguientes funciones:

- a) La convocatoria del Tribunal.
- b) La fijación del orden del día de las sesiones
- c) La dirección de las deliberaciones.
- d) Turnará las ponencias de los asuntos entre los miembros del Tribunal.
- e) La autorización de las comunicaciones con otros órganos.
- f) La convocatoria a las sesiones de funcionarios.
- g) La coordinación superior del personal adscrito al Tribunal.
- h) Comparecer ante las comisiones informativas y la exposición de la Memoria Anual relativa a las actividades del Tribunal.
- i) Aquellas otras previstas en el respectivo Reglamento Orgánico.

Además, corresponderá al Presidente del Tribunal:

- a) Fijar el reparto de atribuciones entre el Pleno del Tribunal, las Salas y los órganos unipersonales.
- b) La creación, composición y supresión de las Salas, el nombramiento de sus Presidentes y la distribución de asuntos entre las mismas atendiendo, en lo posible, a criterios de especialización.
- c) La designación de los órganos unipersonales y la distribución de asuntos entre los mismos.

A los vocales del Tribunal les corresponderá normalmente:

- a) Poner de manifiesto los expedientes a los reclamantes a efectos de que puedan formular alegaciones y hagan la proposición de pruebas.
- b) Acordar o denegar la práctica de pruebas en los expedientes en que sean ponentes.
- c) Redactar los acuerdos de resolución, enviando copia por medio del Secretario al resto de miembros del Tribunal.
- d) Redactar la resolución definitiva y someterla a aprobación y conformidad de los restantes miembros del Tribunal.

e) Velar por la ejecución de las resoluciones y proponer al Presidente del Tribunal las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a la ejecución.

El Vocal-Secretario del Tribunal, además de las descritas como vocal, tendrá entre otras, las siguientes en su condición de Secretario del Tribunal:

a) Recibir los escritos que inicien las reclamaciones económico-administrativas y reclamar los expedientes de los centros o dependencias en que se encuentren.

b) Redactar, copiar y cursar todas las comunicaciones y órdenes que acuerde el Tribunal o su Presidente, cuando el Tribunal actúe como Sala única.

c) Llevar los libros de registro de órdenes y comunicaciones, los de actas y de votos particulares y archivar los testimonios de las resoluciones dictadas por el Tribunal, mediante algún medio que garantice la autenticidad de las mismas.

d) Practicar las citaciones para las reuniones del Tribunal y hacer llegar al Presidente y a los demás vocales el Índice de las ponencias de los asuntos que tengan que examinarse en cada sesión.

e) Notificar las resoluciones a los interesados que comparezcan en la reclamación y devolver los expedientes después de incorporarles la copia autorizada de aquellas dependencias de que procedan, para el cumplimiento de dicha resolución.

f) Poner en conocimiento de la Intervención General y del Concejal de Hacienda respectivo las resoluciones estimatorias que se dicten.

g) Asesorar, verbalmente o por escrito, al Presidente en los asuntos que este someta a su consideración.

h) Participar en las deliberaciones del Tribunal y asesorar en general a este en cuantas cuestiones de derecho se susciten.

i) Dirigir la tramitación de los expedientes.

j) Las demás que se prevean en el correspondiente Reglamento Orgánico.

El Secretario del Tribunal, puede no ser un Vocal miembro del Tribunal, en cuyo caso, desempeñará únicamente las funciones descritas en el apartado anterior.

10.4.3 Funcionamiento de los TEAMs.

La vigente LGT mantiene la colegialidad para los asuntos que, en principio, resulten más relevantes y de mayor complejidad, aunque crea órganos unipersonales que, según su exposición de motivos, “podrían resolver reclamaciones, en única instancia y en plazos más cortos, en relación con determinadas materias y cuantías, además de intervenir, dentro del procedimiento general, en la resolución de inadmisibilidades cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal”.

Así, el Art. 231 de la LGT relativo al funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos, establece:

“1. Los Tribunales Económico-Administrativos funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal.

2. El Pleno estará formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario.

3. Las Salas estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente.

4. Los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de forma unipersonal a través del Presidente, los Presidentes de Sala, cualquiera de los Vocales, el Secretario o a través de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.

5. Reglamentariamente se regularán las cuestiones de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no previstas en los apartados anteriores.”

El Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo establecerá el quorum necesario para la adopción de las resoluciones y establecerá los mecanismos necesarios en caso de ausencia, vacante o enfermedad u otra causa legal de alguno de los miembros del órgano. Cuando el órgano actúe de manera colegiada los acuerdos se adoptarán por la mayoría de asistentes, dirimiendo en caso de empate el voto de calidad del Presidente.

Las actas de las sesiones del Tribunal se aprobarán en la misma o posterior sesión, se firmarán por el Secretario con el visto bueno del Presidente y se conservarán correlativamente numeradas en la Secretaría del Consejo.

Ninguno de los miembros del Tribunal podrá abstenerse de votar, y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito, que se incorporará al expediente sin que se haga mención alguna en la resolución ni en la notificación de la misma.

Corresponde a los miembros del Tribunal la elaboración de las ponencias de resolución de las reclamaciones, de los dictámenes sobre los proyectos de ordenanzas fiscales y de los estudios y propuestas en materia tributaria.

Normalmente se dictará un Acuerdo que dispondrá el criterio por el que se asignarán las reclamaciones entre los miembros del Tribunal.

El Presidente del Tribunal dispondrá el reparto de atribuciones entre el Pleno del Tribunal, la Sala o Salas del Tribunal, y los órganos unipersonales.

El Tribunal funcionará en sala única o en varias salas, según el Tribunal. En caso de existir Sala única estará en todo caso compuesta por el Presidente, el Vocal y el Vocal-Secretario. La Sala conocerá de aquellas reclamaciones económico-administrativas que se tramiten por el procedimiento ordinario, en cuyo caso será Ponente de la propuesta de resolución el miembro del Tribunal al que se le haya asignado la reclamación conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

El Tribunal actuará de forma unipersonal a través del Presidente, del Vocal-Secretario y del Vocal o vocales que lo integran, en los casos previstos en la legislación reguladora de las reclamaciones económico-administrativas y cuando la cuantía de la reclamación sea inferior al importe que se fije reglamentariamente (En los distintos Reglamentos Orgánicos se han establecido diferentes cuantías, en la normativa estatal esta cuantía deberá ser inferior a 6.000 euros). En este caso será Ponente de la resolución el miembro del Tribunal al que se le haya asignado la reclamación conforme a lo dispuesto en el apartado primero. Si bien se dará cuenta de la citada resolución, al Pleno del Tribunal a fin de que por el mismo se emita dictamen.

Podrán, asimismo, crearse plazas de Ponentes-Adjuntos al Tribunal actuando como órganos unipersonales para la resolución de reclamaciones en las materias y cuantía que se fije reglamentariamente.

Como ya se ha mencionado, se sustanciara también ante órganos unipersonales el conocimiento de las cuestiones incidentales, los supuestos de

renuncia o desistimiento del reclamante, caducidad de la instancia o satisfacción extraprocesal, así como los supuestos de inadmisibilidad de las reclamaciones.

Corresponderá al Vocal-Secretario recibir los escritos que inicien las reclamaciones económico-administrativas, procediendo en su caso, a pronunciarse sobre su inadmisibilidad, conforme a lo dispuesto en el art. 239.4 de la LGT. En todo caso, el Vocal-Secretario dará cuenta al Pleno del Tribunal de todas las resoluciones en las que se declare la inadmisibilidad de la reclamación.

Como el Tribunal actuará en la mayoría de los casos de forma unipersonal (reclamaciones inferiores a la cuantía reglamentariamente establecida) y sus resoluciones no son susceptibles de ser recurridas en una segunda instancia (no caben los recursos regulados en los arts. 241 a 243 de la LGT), normalmente se prevé que de las resoluciones resueltas por procedimiento abreviado se dará cuenta al Pleno del Tribunal para su dictamen, a fin de consolidar una doctrina uniforme y hacer efectiva en esta sede, la previsión contenida para los Tribunales económico-administrativos estatales en el art. 239.7 de la LGT que señala que “la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente”.

Por otra parte, para el adecuado funcionamiento de estos Tribunales resultará imprescindible la creación de una Oficina de Registro de Entrada y Salida de documentos del Tribunal para la recepción y remisión de escritos y comunicaciones que se dirijan o procedan del mismo cuyo régimen jurídico estará sometido a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En todo caso, se quiere significar que su creación es importante desde una doble perspectiva.

En primer lugar, dota al Tribunal de un mayor margen de autonomía, al poder realizar en su sede el Registro de Entrada y Salida de documentos.

En segundo lugar, y enlazando con el procedimiento, una gestión eficaz en la gestión administrativa de las reclamaciones económico-administrativas requiere de una consulta diaria del Registro de Entrada de Documentos. Sobre todo, tras la modificación operada por la nueva LGT que establece en su art. 235.3. que “El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable que lo remitirá al Tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.”

La diferencia con la regulación precedente, es que con anterioridad las reclamaciones económico-administrativas se presentaban ante el propio Tribunal y en la actualidad se presentan ante el órgano que ha dictado el acto objeto de impugnación, por lo que deviene en imprescindible controlar aquellas reclamaciones que se han presentado por Registro y que no se han remitido al Tribunal en el plazo de un mes por el órgano gestor.

Por último, se hace necesaria la regulación, a través de la Ordenanza General y del Reglamento Orgánico de estos Tribunales, del resto de los procedimientos especiales de revisión en relación con las resoluciones de los Tribunales. La diversidad organizativa de los Ayuntamientos que han creado estos órganos, da lugar a que la atribución de competencias no sea unívoca en todos los municipios en los que se han creado los Tribunales económico-administrativos.

10.5 LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA. PROCEDIMIENTO DE TRAMITACIÓN.

El procedimiento para tramitar las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población se regula por Reglamento aprobado por el Pleno, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la LGT y en el RGRV, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.

En la medida en que no se haya procedido a la aprobación del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, debe acudir supletoriamente a la aplicación de dicho procedimiento previsto en la normativa estatal.

La reclamación económico-administrativa se realiza presentando un escrito dirigido al órgano que ha adoptado el acto impugnado (art. 235.3 LGT), medida que pretende agilizar la tramitación de las reclamaciones económico administrativas presentadas¹⁶⁵, indicando un domicilio a efectos de notificaciones, firmado por el reclamante que ha de contener sus datos identificativos, y en su caso los del representante, así como el acto que se impugna y la pretensión del reclamante.

En cuanto a la capacidad de obrar y la legitimación para promover la reclamación económico-administrativa contra los actos sobre aplicación y efectividad de tributos y restantes ingresos de derecho público municipales, son de aplicación las reglas establecidas en la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) y las señaladas en el art. 14.2 d) del TRLHL, aplicándose, con carácter general, las reglas sobre legitimación para recurrir del art. 232 de la LGT, en el caso de tributos, y de la LRJPAC y demás normativa de Régimen Local, en los otros ingresos de derecho público municipales.

La reclamación se interpondrá dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente. En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, o de tributos cobrados mediante recibo, el plazo para la interposición se computará desde el día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

Se recomienda que el escrito se presente en el propio Centro o Dependencia que hubiera dictado el acto administrativo que es objeto de reclamación, para facilitar su rápida tramitación.

¹⁶⁵ Así lo refleja GARCIA-MONCO, A.M. en La nueva Ley General Tributaria (Dir. Calvo Ortega R. y Coord. Tejerizo López J.M.) pág 918 al indicar que “de esta forma se suprime el enojoso trámite de que una vez recibido el recurso por el Tribunal, éste debía reclamar el expediente al órgano de gestión (con notables retrasos en algunas ocasiones) y además ahora el órgano de gestión puede evacuar un informe sobre el expediente”.

De acuerdo con lo establecido en la LGT y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP) está previsto la presentación de reclamaciones y recursos, así como de otros trámites relativos al procedimiento económico-administrativo por vía telemática a través de las correspondientes Sedes electrónicas creadas al efecto.

El interesado puede reducir considerablemente el tiempo de tramitación de la reclamación, presentando las alegaciones que estime oportunas con el escrito de interposición de la reclamación, proponiendo pruebas y aportando los documentos que desee, entendiéndose en tal caso renuncia al trámite de puesta de manifiesto para alegaciones, salvo que expresamente se solicite que exista dicho trámite.

Además, cuando se acompañan alegaciones y no se ha presentado previamente recurso de reposición, el propio órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado, sin perjuicio de que se trata de una reclamación económico-administrativa y que la resolución definitiva corresponde al Tribunal Económico-Administrativo competente.

Con carácter general la interposición de la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado, si bien se producirá la suspensión automática del acto administrativo siempre que se solicite y garantice el importe de la deuda, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, conforme a las garantías previstas reglamentariamente para los supuestos de revisión de los actos administrativos. Estas garantías vienen reguladas en el artículo 233.2 y 3. de la LGT, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 del Reglamento General de Revisión (R.D. 520/2005, de desarrollo de la LGT).

La suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá solicitarse, al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior, con efectos desde la solicitud, mediante escrito independiente que irá acompañado necesariamente de copia de la reclamación interpuesta y de los documentos que se indican más abajo para cada una de las modalidades de suspensión. La solicitud de suspensión se dirigirá al órgano que dictó el acto impugnado, que la remitirá al órgano competente para resolver.

Como excepción, si la reclamación se refiere a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente como consecuencia

de la interposición en tiempo y forma de reclamación económico-administrativa, sin necesidad de aportar ninguna garantía y sin que sea preciso solicitar la suspensión.

Tampoco es necesario solicitar la suspensión cuando ha sido concedida con ocasión del previo recurso de reposición y la garantía extiende sus efectos a la vía económico-administrativa.

El Tribunal que conozca de la reclamación podrá suspender la ejecución del acto con dispensa de garantías, total o parcial, cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como cuando se trate de actos que no tengan contenido económico (por ejemplo, requerimiento de información).

También se podrá pedir la suspensión de la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. Se deberá justificar la concurrencia del error.

El procedimiento ordinario a seguir para la resolución de las reclamaciones se regula en el artículo 236 de la LGT, e incluirá necesariamente la puesta de manifiesto del expediente, salvo que las alegaciones se hayan presentado en el escrito de interposición, en cuyo caso se entenderá que el reclamante renuncia a este trámite salvo manifestación expresa en contrario.

En los casos previstos en el artículo 245 de la LGT, las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por órganos unipersonales por un procedimiento abreviado establecido en el artículo 247 de la LGT. Este procedimiento se introdujo por la vigente LGT con la finalidad de agilizar y mejorar la tramitación de las reclamaciones.

Conforme a dicho artículo el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales se aplica a los casos siguientes:

- Las que sean de cuantía inferior a 6.000 euros, ó 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. (Estas son las cuantías establecidas en dicho artículo aplicables en el ámbito estatal. En cada Reglamento Orgánico municipal, las cuantías difieren).
- Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas.

- Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación.
- Cuando se alegue exclusivamente la insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado.
- Cuando se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores.

En estos casos, el escrito de interposición deberá contener necesariamente las alegaciones y adjuntar las pruebas y documentos que se estimen convenientes

El art. 240.1 de la LGT establece el plazo de un año contado desde la interposición de la reclamación para resolver las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por procedimiento ordinario y el art. 247.3 del mismo texto legal establece un plazo de seis meses para la notificar la resolución del Tribunal en los procedimientos abreviados sustanciados ante órganos unipersonales.

En cuanto a la extensión de la revisión en la reclamación económico-administrativa, el Tribunal conocerá de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante. Si el Tribunal estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

El procedimiento finaliza por resolución del Tribunal, por renuncia, desistimiento de la petición o instancia, por caducidad o por satisfacción extraprocesal. Arts. 238, 239 y 247 de la LGT.

El Tribunal Económico-Administrativo Municipal no puede abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad.

Cuando de los escritos de interposición de las reclamaciones o de lo actuado con posterioridad resultase manifiesta la falta de competencia del Tribunal, el miembro del mismo que esté conociendo del expediente podrá dictar providencia motivada acordando el archivo de las actuaciones. Contra dicha decisión podrá promoverse por los interesados cuestión incidental.

El Tribunal declarará la inadmisibilidad de la reclamación en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación económico-administrativa.
- b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.
- c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.
- d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.
- e) Cuando concurren defectos de legitimación o de representación.
- f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

Las resoluciones dictadas por el Tribunal ponen fin a la vía administrativa y serán directamente recurribles en vía contencioso-administrativa ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo correspondientes, en el plazo de dos meses desde la notificación de la resolución.

No obstante, contra la resolución podrá interponerse el recurso de anulación establecido en el artículo 239.6 de la LGT, en el plazo de 15 días, exclusivamente cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación, cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas, cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución o cuando se haya procedido indebidamente al archivo de las actuaciones por desistimiento, renuncia, caducidad o satisfacción extraprocésal. El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El Tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes, entendiéndose desestimado el recurso en caso contrario.

Contra las resoluciones firmes de los Tribunales Económico Administrativos Municipales los interesados podrán interponer el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias excepcionales previstas en el artículo 244 de la LGT, es decir, cuando aparezcan documentos de valor esencial que fueran posteriores a la resolución recurrida o de imposible aportación al tiempo de dictarse la misma y que evidencien el error cometido, cuando al dictar la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución o cuando

la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme. El recurso extraordinario de revisión se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos que evidencien el error o desde que quedara firme la sentencia judicial que acredite las circunstancias que permiten su interposición.

Será competente para resolver y tramitar el recurso extraordinario de revisión el propio Tribunal en Pleno, debiendo resolver en un plazo máximo de tres meses contado desde la interposición del recurso, transcurrido el cual el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso contencioso-administrativo. Para declarar la inadmisibilidad el Tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

Por último, en este apartado resulta necesario analizar cuál es el sistema de coordinación de las reclamaciones económico administrativas y el recurso de reposición, lo que obliga a realizar dos precisiones:

En primer lugar, señalar que la reclamación interpuesta ante los Tribunales Económico-Administrativos Municipales se entiende sin perjuicio de los supuestos a los que nos hemos referido anteriormente en los que la Ley prevé la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos Estatales (art. 137.6 LRBRL).

A modo de ejemplo, una liquidación derivada de una actuación inspectora delegada referida a la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, realizada por un inspector local de un municipio al que se le aplique el Título X de la LRBRL, será susceptible de ser recurrida con carácter previo al correspondiente recurso contencioso-administrativo:

- Ante el propio órgano que hubiera aprobado la liquidación a través del recurso de reposición,
- Ante los Tribunales Económico-Administrativos Estatales a través de la correspondiente reclamación económico-administrativa, por el acto de gestión censal que la actuación inspectora comporta (inclusión, variación o baja en la Matrícula del Impuesto),

- Ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal a través de la oportuna reclamación económico-administrativa, por el acto de gestión tributaria derivada de la actuación inspectora.

En segundo lugar, indicar que el TRLRHL no ha previsto el régimen y las consecuencias de la simultaneidad del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos Municipales. Sí lo ha hecho el art. 21 del Reglamento de Revisión, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, para el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa estatal, por lo que será necesario adaptar dicho artículo al régimen de organización y funcionamiento del Entidades Locales (art. 12.2 TRLRHL) a través de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección (art. 15.3 TRLRHL).

El art. 21 del Reglamento de Revisión regula las consecuencias de la simultaneidad al señalar que: “1. Al interponer el recurso de reposición, el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa. Si pese a ello se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto y anterior al recurso de reposición, se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo que esté tramitando la reclamación. 2. Los Tribunales económico-administrativos declararán inadmisibles toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición y que este no ha sido resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo. En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente. El Tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia de la inadmisión.”

En consecuencia, los interesados podrán presentar:

- Directamente una reclamación económico-administrativa.
- bien, el recurso de reposición regulado en el art. 14 del TR LRHL, y contra la resolución desestimatoria del citado recurso de reposición, interponer la reclamación económico-administrativa ante Tribunal Económico-Administrativo Municipal.

▪ Contra la resolución de la reclamación económico-administrativa podrán interponer recurso contencioso-administrativo.

Se considera que las reclamaciones económico-administrativas “entran” en el Tribunal, para su tramitación y ulterior resolución, sólo a partir del momento en que el órgano gestor que ha dictado el acto objeto de la reclamación –que es el órgano al que debe dirigirse la reclamación- remite ésta al Tribunal Económico-Administrativo junto con el expediente que corresponda.

Esto no significa que el plazo para resolver (de un año ó 6 meses, en función del procedimiento –general o abreviado- que corresponda aplicar) se compute desde la “entrada” de la reclamación en el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, pues dicho plazo toma como término inicial el “día de interposición”.

10.6 EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

La amplitud del ámbito de actuación de los Tribunales Económico-Administrativos permite afirmar que el principio de auto tutela de la Administración en el campo tributario se combina con el de autocontrol, debido precisamente a la naturaleza y características de dichos Tribunales, y ambos principios se combinan, a su vez, con el de tutela efectiva de los derechos del recurrente. En otras palabras, los Tribunales Económico-Administrativos son una expresión del propio autocontrol de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran y, además constituyen, precisamente por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente en cuanto vienen a ser, como señalaba el preámbulo del Reglamento de Procedimiento de 1996, “pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos”.

La creación de estos nuevos órganos económico-administrativos revisores de la actividad administrativa municipal en esta materia abren la posibilidad de someter a una revisión administrativa especializada el actuar económico municipal. El control interno de la actuación tributaria de la Administración Local quedaba expuesto sólo al recurso de reposición que no pasa de ser un recurso

donde la Administración ostenta una posición de juez y parte, ya que es la misma que evalúa una resolución suya anterior. Dada la escasa envergadura que suelen tener los tributos locales, no era posible, o era de difícil justificación, acceder a los tribunales para asuntos de menor cuantía y de importancia relativa desde un punto de vista jurídico, vía que además suele ser costosa y en casos extremos hasta prohibitiva, con la consiguiente indefensión de hecho para el contribuyente frente a la actuación de la Administración Municipal.

Desde otro punto de vista, en el orden socioeconómico, se ha generado una doctrina y jurisprudencia importante relativa al derecho a la defensa y a cuestiones esenciales como el régimen de la prueba, la motivación de los actos administrativos, al principio de congruencia y a la propia agilidad del procedimiento, convirtiendo con ello al procedimiento económico-administrativo en elemento fundamental para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva¹⁶⁶ de los derechos del ciudadano, sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razón de sus costes económicos, y sometido al riesgo de la saturación que se produciría si un gran número de reclamaciones ingresase en la vía judicial. Se configura así, el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, en una acepción amplia, como nueva vía de recurso administrativo, gratuita y ante órganos dotados de independencia funcional.

En este sentido, este tipo de órgano se crea con los siguientes objetivos:

¹⁶⁶La implantación de estos órganos de resolución de recursos debe ir precedida de un estudio adecuado que lleve a la elección del mejor modelo de entre los posibles teniendo en cuenta la organización y especiales características de cada organización municipal, pues de otro modo resultaría inevitable proyectar al ámbito local las críticas que en el ámbito estatal suscitan las reclamaciones económico-administrativas, por ejemplo, los retrasos en los plazos para resolver, y por consiguiente, el retraso en el acceso del administrado a la tutela judicial efectiva. Así lo afirma DIAZ DELGADO, J. (2005) en "Comentario al art. 14 del TRLRHL" en DOMINGO ZABALLOS, M.J. (Coord.) Comentarios a la Ley de Haciendas Locales. Cizur Menor (Navarra). Editorial Aranzadi pág. 410.

1. Mejorar la actuación jurídico tributaria del municipio, retroalimentando a los distintos órganos municipales interesados para la mejora de los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

2. Disminuir la conflictividad en materia tributaria, con el intento de aliviar la carga de trabajo de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo en las materias propias de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales.

3. Se pretende verdaderamente que la reclamación económico-administrativa sustituya al recurso de reposición descargando de trabajo a los órganos gestores y potenciando los derechos y garantías de los contribuyentes puesto que ahora sus recursos serán resueltos por un órgano especializado e independiente de estos.

La organización tributaria municipal gira en torno a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, y no existía un órgano centralizado para la resolución de los recursos en vía administrativa, por lo que los mismos no se resuelven de forma unitaria y con criterios homogéneos.

Aunque el recurso de reposición sigue existiendo, ahora con carácter no obligatorio, lo que se pretende potenciar es que el administrado, en caso de disconformidad con la actividad de los órganos gestores, interponga directamente la reclamación económico-administrativa de la que van a conocer estos órganos de revisión especializados que proporcionan mayores garantías de efectividad de los derechos de los ciudadanos, incluso en cuanto al cumplimiento en los plazos de resolución.

Para alcanzar los objetivos perseguidos en cuanto a la celeridad y eficacia en la salvaguarda de los derechos de los administrados, resulta indispensable establecer "instrumentos de coordinación" con el resto de órganos que conforman la Administración Tributaria Local. Fundamentalmente, con el órgano de Gestión tributaria y Recaudación, en las fases de iniciación y ejecución de las resoluciones del Tribunal.

Estas medidas se enmarcan en la constatación de que el novedoso modelo de organización introducido en el ámbito económico-financiero por el citado Título X de la LMMGL, obliga al establecimiento de mecanismos de coordinación entre los diferentes órganos de la Administración Tributaria Municipal, incluido el Tribunal Económico-Administrativo. De lo contrario, no se cumplirían los fines que sirven

de fundamento para la reinstauración de la vía económico-administrativa en el ámbito de los tributos locales¹⁶⁷.

A continuación se describen diversos mecanismos para hacer efectiva la coordinación con el órgano de Gestión tributaria y Recaudación, la Asesoría Jurídica y la Intervención Municipal.

A) Instrumentos de coordinación con el órgano de Gestión Tributaria y Recaudación:

Con carácter previo se deben de realizar dos precisiones:

La primera, es que la LMMGL prevé un régimen orgánico específico para los “municipios de gran población”, que atribuye el ejercicio de las potestades tributarias a órganos administrativos, a diferencia del régimen general, que las atribuye a órganos políticos.

La segunda, es que las funciones pueden realizarse bien desde una completa centralización en la propia estructura municipal, o bien de forma descentralizada a través de un organismo autónomo local o una entidad pública empresarial. Si bien de las dos formas de gestión descentralizada, resulta más adecuada a la función de gestión tributaria y recaudación la primera, al implicar ejercicio de autoridad.

Realizadas estas dos consideraciones, resulta incuestionable la necesidad de establecer mecanismos de coordinación entre este órgano y el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, dadas las competencias de los órganos de Gestión Tributaria y las funciones de estos Tribunales.

La necesaria coordinación no deriva exclusivamente, de la similitud señalada en el apartado anterior, en relación con el objeto material sobre el que estos órganos realizan sus funciones y competencias, sino que también es consecuencia del propio diseño del procedimiento para la tramitación de las reclamaciones económico administrativas.

En primer lugar, por lo que se refiere a la iniciación del procedimiento general económico-administrativo, como ya se ha señalado más arriba, la reclamación

¹⁶⁷Un estudio más detallado de los mecanismos de coordinación puede consultarse en ALONSO GIL, M. “Organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales”, en Revista de Tributos Locales n.º 65/2006, págs. 15 a 22.

económico-administrativa se presentará ante el órgano que dictó el acto recurrido y no ante el propio Tribunal, medida que pretende agilizar la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas presentadas. Ahora bien, este propósito sólo se conseguirá si existe un canal de comunicación eficaz entre el órgano de Gestión tributaria y el Tribunal, o si desde el propio Tribunal, se tiene acceso al Registro General de Documentos, pues de lo contrario, el Tribunal no tendrá conocimiento de la presentación de la reclamación económico-administrativa hasta su remisión por el órgano de Gestión tributaria.

En segundo lugar, resulta necesario establecer un cauce formal de comunicación para poner en práctica las novedosas facultades de anulación de los actos recurridos por los órganos de gestión, previstas en el art. 235 de la LGT y en el art. 52 del Reglamento General de Revisión dictado en desarrollo de la citada Ley, aprobado por Real Decreto 520/2005. Sería conveniente que en este ámbito se regularan en una Ordenanza General de Gestión, Recaudación e Inspección la diversidad de situaciones previstas en la norma reglamentaria, tanto en relación con la documentación que debe remitirse a los Tribunales como en relación a las facultades de anulación que pueden ejercerse en cada supuesto.

Señala el art. 235.3 de la Ley General Tributaria que: “el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente un recurso de reposición. En este caso, se remitirá al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición. Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.”

Por último, la coordinación tiene un momento procesal fundamental en la fase de ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales. De nada sirve una resolución del Tribunal en plazo, si posteriormente se demora su ejecución. Es necesario el establecimiento de un cauce para el envío a

cumplimiento de las resoluciones de estos Tribunales. La existencia de un interlocutor único en el seno del órgano de Gestión tributaria, que centralice la recepción de las resoluciones del Tribunal y que vele por su cumplimiento, deviene imprescindible.

B) Relaciones entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Intervención General Municipal:

Se analiza en este apartado el régimen de control interno de las resoluciones emanadas de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales.

A tal fin, conviene señalar con carácter previo, que el órgano responsable del control y de la fiscalización interna, según resulta del art. 136 de la LMMGL, es la Intervención General Municipal, a la que corresponde la función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia. Señala el art. 133 h) de la LMMGL que “todos los actos, documentos y expedientes de la Administración municipal y de todas las entidades dependientes de ella, sea cual fuere su naturaleza jurídica, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico estarán sujetos al control y fiscalización interna por el órgano que se determina en esta Ley, en los términos establecidos en los arts. 194 a 203 de la LRHL” (remisión que en la actualidad hay que entenderla realizada a los arts. 213 a 222 del TRLRHL).

En relación específicamente con la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, el Art. 137.2 de la LMMGL precisa que “la resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo”. El citado precepto omite cualquier referencia al control administrativo de las decisiones adoptadas por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, por lo que puede deducirse que descarta la existencia de cualquier clase de fiscalización o control, excepto obviamente el jurisdiccional.

En consecuencia, parece existir una contradicción entre las normas reguladoras del control y fiscalización interno, competencia de la Intervención General Municipal, y la independencia de las resoluciones que resuelven las reclamaciones económico-administrativas, competencia del Tribunal Económico-Administrativo Municipal. En última instancia se trata de determinar si las

resoluciones que emanan del citado Tribunal han de ser objeto de fiscalización previa por la Intervención Municipal.

En este punto hay que señalar que las normas de régimen local no dan una respuesta explícita a esta cuestión. Dado que la LMMGL, el TRLRHL y obviamente, por la fecha de su aprobación, el Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, sobre régimen jurídico de los funcionarios con habilitación de carácter nacional, no hacen referencia a la fiscalización de las resoluciones que emanan de los Tribunales Económico-Administrativas Municipales.

En base a las consideraciones anteriores se hace necesario analizar la normativa presupuestaria en el ámbito de la Administración Estatal en relación al control interno contenida en:

- a) La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (arts. 92 y siguientes).
- b) El Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (BOE 25-01-96).
- c) La Circular 3/1996, de 30 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora.

En relación con los recursos, la mencionada Circular señala en su Instrucción segunda lo siguiente: "Que de acuerdo con el art. 17 1 a) del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, están sometidos a intervención previa los actos resolutorios de recursos administrativos que tengan contenido económico, siendo el régimen de ejercicio, ordinario o especial de fiscalización limitada, aplicable a dichos actos el previsto para el expediente original por formar parte del mismo procedimiento. Idéntico criterio deberá aplicarse a los expedientes de revisión de actos administrativos.

No obstante, (continúa la Circular) las resoluciones de los órganos económico- administrativos están excluidas de intervención, pues dichos órganos no tienen atribuidas funciones de gestión, sino conforme al art. 90 de la Ley General Tributaria, de resolución de las reclamaciones que se susciten contra los actos de gestión, ejerciendo unas funciones calificadas como de "jurisdicción delegada" siendo, por tanto, un órgano de autocontrol de la Administración. Es esta naturaleza de órgano especial, carente de funciones de gestión, lo que determina

que sus resoluciones no estén sometidas a intervención. A mayor abundamiento, la legitimación que el ordenamiento jurídico otorga a los interventores para recurrir dichas resoluciones nos conduce al mismo resultado, pues de estar sometidas a fiscalización no tendría sentido esta legitimación para recurrirlas”.

Excluidas las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Estatales del control interno de la Intervención, procede a continuación resolver si esta solución es trasladable a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos de los municipios de gran población. Para ello es necesario analizar si las resoluciones de los Tribunales Estatales y Municipales participan en su esencia de un mismo régimen jurídico, resultando que la mayor parte de los preceptos de la Ley General Tributaria dedicados a las reclamaciones económico administrativas son aplicables a las reclamaciones económico-administrativas que se susciten en los municipios de gran población conforme al Artículo 137. 5 de la LRBRL. Es por ello, por lo que puede concluirse que las resoluciones de los Tribunal Económico-Administrativo Municipales no han de ser objeto de fiscalización previa.

Argumentada la exclusión de intervención se entiende que para que exista una mayor seguridad jurídica y dado que la Circular 3/1996, de 30 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora, es de aplicación para los órganos económico-administrativos del Estado, la incorporación de la mencionada doctrina a los Entes Locales, debe realizarse a través de su inclusión en las Bases de Ejecución Presupuestaria, pues como señala el art. 165 del TRLRHL, las mismas contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad.

C) Relaciones entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Asesoría Jurídica Municipal.

En relación con el régimen de recursos contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo, hay que partir de lo señalado en el ya mencionado art. 137.2 de la LMMGL que indica expresamente que la resolución que se dicte (por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal) pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.

Por lo tanto, los legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas, es decir los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como

cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria (art. 232.1 de la LGT), contra las resoluciones recaídas en esta sede, deberán interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo. Si bien, cabe la posibilidad de que en los supuestos tasados del art. 239.5 de la LGT puedan presentar potestativamente recurso de aclaración ante el propio Tribunal Económico-Administrativo Municipal.

Por lo que se refiere a la posibilidad de recurso por los propios órganos municipales de las resoluciones que emanen del Tribunal Económico-Administrativo Municipal, es necesario señalar que para el Ente Local pueda interponer recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del Tribunal deberá acudir previamente al procedimiento de lesividad, conforme a lo establecido en los arts. 103 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y 218 de la LGT, de la misma manera que ha de hacerlo, el Ministerio de Hacienda respecto de las resoluciones de los órganos económico-administrativos estatales.

Dicha declaración de lesividad deberá adoptarse en el plazo máximo de cuatro años tal como establece el apartado segundo del citado art. 218 de la LGT.

En este punto, y como consecuencia del desapoderamiento para los municipios de gran población, por la LMMGL, de la declaración de lesividad como competencia exclusiva del Pleno, se hace necesaria una regulación detallada en la Ordenanza correspondiente que contemple el procedimiento de declaración de lesividad y que incorpore en orden a su iniciación, tramitación y resolución, las particularidades de la organización de cada municipio y en la que en todo caso, se debería incluir informe de la Asesoría Jurídica Municipal sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

El Tribunal Económico-Administrativo Municipal, de oficio o a instancia del interesado, rectificará en cualquier momento los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de las resoluciones del Tribunal económico-Administrativo Municipal que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridas en plazo en los supuestos recogidos en el artículo 217.1 de la LGT.

Por último, en aras a la protección y efectividad de los derechos y garantías de los contribuyentes, el procedimiento económico-administrativo en el ámbito

municipal se impulsará de oficio y será gratuito, no siendo tampoco necesaria la asistencia de abogado o procurador.

No obstante, en cuanto a la imposición de costas en el procedimiento económico-administrativo, el artículo 234.4 de la LGT dispone:

“4. El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.”

Tal fijación reglamentaria ha tenido lugar a través de lo dispuesto en el artículo 51 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, RGRV, a cuyo tenor:

“Artículo 51. Costas del procedimiento.

1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de temeridad o mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria. Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el órgano económico-administrativo competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT, al reclamante para que satisfaga las costas.

Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán al reclamante las costas del procedimiento cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente.”

Algunos Tribunales económico-administrativos municipales han considerado conveniente establecer la imposición de costas en términos similares a los ya previstos para el Estado por la LGT, al haberse podido apreciar que, en ocasiones, esta vía gratuita de revisión administrativa no siempre se está empleando como vía de defensa de los intereses de los administrados. Así si la reclamación resulta desestimada y el Tribunal aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento según los criterios que se fijan en la correspondiente ordenanza fiscal, atendiendo al coste medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación.

También se podrán exigir al reclamante los costes motivados por la práctica de pruebas realizadas a solicitud del interesado que no deba soportar la Administración.

10.7 CONCLUSIONES.

La ausencia de una vía económico-administrativa en materia de tributos locales ha provocado una cierta indefensión de hecho a los contribuyentes en aquellos asuntos que por su cuantía no justifican los costes que supone de por sí el acceso a la vía judicial. La creación en los denominados municipios de Gran Población, tras la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local LMMGL, de un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas pretende precisamente solucionar este problema. En todo caso, se trata de un órgano económico-administrativo propio de los Entes Locales, que se rige por su normativa específica¹⁶⁸.

Las ventajas de la vía económico-administrativa se pueden resumir de la siguiente manera:

¹⁶⁸En este punto señala ANIBARRO PÉREZ, S. (2006): "La experiencia de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales", en Revista Tributos Locales n.º 65 pág. 26 que "si bien los TEAM tienen un origen común en el art. 137 de la LRBRL, y pese a que todos ellos tendrán un procedimiento similar, cada uno va a tener sus particularidades, algunas de ellas fruto, de la impronta que el Ayuntamiento de turno le haya querido dar, y esas particularidades pueden resultar decisivas para que la experiencia de cada TEAM sea a la postre más o menos positiva".

a) La decisión corresponde a un órgano desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada que resuelve el superior jerárquico.

b) En los casos, en principio, más complejos, resuelve por mayoría un órgano colegiado lo que le otorga mayor probabilidad de acierto frente a la resolución por un órgano unipersonal.

c) Sus componentes son expertos en las materias a las que se refieren las reclamaciones, lo que le confiere un grado de especialidad que no tienen en muchas ocasiones los órganos de lo contencioso-administrativo.

En cuanto a la litigiosidad contencioso-administrativa, lo cierto es que la inmensa mayoría de las reclamaciones interpuestas se resuelven definitivamente en los Tribunales Económico-Administrativos Municipales sin que pasen, por tanto, a la esfera judicial, ya sea porque la reclamación es estimada, total o parcialmente, ya sea porque los fundamentos de la resolución desestimatoria convencen al reclamante, ya sea por el coste que supone el recurso contencioso-administrativo frente a la gratuidad de la reclamación económico-administrativa.

El porcentaje de resoluciones que son impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa osciló en términos absolutos, con los datos desde el inicio de la actividad de los TEAMM hasta 31-12-2012, entre el 13,29 % que registra el TEAMM de Málaga, y el 0,66% y 0,77% que registran los TEAMM de SS-Donostia y de Bilbao, respectivamente (Fuente: Tribunal Económico-Administrativo de Bilbao, Memoria 2012, "IV.4.3. Comparativa de litigiosidad contencioso-administrativa con otros tribunales", Pág. 38).

En definitiva ni la calidad ni la imparcialidad de las resoluciones de estos Tribunales ha sido puesta en tela de juicio. Al contrario, en bastantes ocasiones, se ha puesto de manifiesto el rigor y la objetividad de sus resoluciones, amén de la independencia de criterio y decisión de los mismos. En este sentido, el cumplimiento de los plazos y la adopción de resoluciones por órganos unipersonales no deben impedir el mantenimiento e, incluso, la mejora de la calidad de las resoluciones aprobadas¹⁶⁹.

¹⁶⁹RUBIO DE URQUIA, J.I. (2006): "El más eficaz instrumento de mercadotecnia al alcance de la Administración Tributaria", en Revista Tributos Locales n.º 65 pág. 9 señala

El objetivo principal sigue siendo el cumplimiento de los plazos previstos en la Ley para la resolución y notificación de las resoluciones. Cabe recordar, a este respecto, que el incumplimiento de los citados plazos, siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, tiene como efecto que se deje de devengar el interés de demora en los términos previstos en el artículo 26.4 de la Ley.

El uso de las nuevas tecnologías ocupa un papel fundamental para el logro de este objetivo. La implantación de nuevos sistemas en la Gestión Tributaria municipal, posibilita, entre otras muchas novedades altamente positivas, la confección del llamado “expediente electrónico” por parte de los diferentes servicios afectados por las reclamaciones económico-administrativas, con la consiguiente reducción tanto de sus costes de elaboración como del plazo de remisión de los expedientes a los Tribunales Económico-Administrativos. Se reducen igualmente el número de peticiones para completar la documentación y también en la emisión y la recepción de informes.

La utilización de medios electrónicos o informáticos por parte de los Tribunales Económico-Administrativos para la obtención de los documentos integrantes de los expedientes administrativos está autorizada por la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley General Tributaria, habiendo comenzado ya su implantación en los tribunales económico-administrativos estatales a partir de la Orden Ministerial EHA 2784/2009, de 8 de octubre.

Por otra parte, resulta imprescindible la introducción de los medios que permitirán a los ciudadanos la interposición electrónica de reclamaciones, el seguimiento del estado de tramitación de las mismas y la notificación de las resoluciones por vía telemática, conforme a las previsiones de la Ley 11/2007, LAECSP. También en este aspecto, la posibilidad de que los contribuyentes tomen vista de los expedientes desde internet, mediante un sistema de claves o códigos seguros previamente facilitados, a efectos de formular alegaciones, implica reducción de tiempo y de costes.

que “Si los TEAR, resolvieran en breve plazo todas las reclamaciones de las que conocen, y lo hicieran con un nivel suficiente de calidad, el Ministerio de Hacienda, tendría en sus manos el más eficaz instrumento de mercadotecnia tributaria jamás inventado”.

Por otra parte, siendo la unificación del criterio administrativo uno de los objetivos esenciales de la actual LGT, y resultando que la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central es vinculante también para los Tribunales Económico-Administrativos Municipales, tal y como establece el Artículo 239.7 de la LGT, se echan de menos en el ámbito municipal dos instrumentos fundamentales como son el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, regulado en el artículo 242 de la LGT, y el recurso extraordinario para unificación de doctrina, previsto en el artículo 243 de la LGT, de los que conocerá el TEAC, y que no existen en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas municipales.

En este objetivo de publicidad y unidad de criterio, ayudaría mucho la puesta en marcha de una base de datos común a nivel nacional de resoluciones y doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales, a modo de la herramienta informática “Gestión del Conocimiento” previsto en el Plan de Mejora de los Tribunales Económico-Administrativos puesto en marcha recientemente en el ámbito estatal con la finalidad de proceder a su modernización, incrementando los rendimientos de aquéllos y la calidad de sus resoluciones. Este Plan persigue entre sus objetivos más relevantes dotar a los Tribunales Económico-Administrativos estatales de un eficiente mecanismo de manejo del enorme acervo intelectual y doctrinal de que disponen estos Tribunales, para lo que se crea el programa BADOCTEA, la Base de Documentación Común de los TEA, que ya se ha implantado definitivamente. Entre el conjunto de acciones contenidas en el Plan se han incluido las necesarias propuestas de desarrollo legal necesario así como la introducción de los medios que han permitido y permitirán a los ciudadanos la interposición electrónica de reclamaciones, el seguimiento del estado de tramitación de las mismas y la notificación de las resoluciones por vía telemática.

Por último, sería necesario institucionalizar los encuentros o reuniones que se vienen realizando desde el año 2006 con participación de los miembros de los diferentes órganos Económico-Administrativos Municipales.

Los objetivos básicos de estos encuentros anuales son los siguientes:

1º) Potenciar la formación en el Derecho Tributario Local, profundizando en las novedades legislativas registradas y debatiendo los aspectos más problemáticos que presenta la aplicación práctica de los tributos locales y de su regulación.

2º) Constituir un marco de convivencia que posibilite tanto la exposición y análisis de las cifras estadísticas que reflejan de forma agregada la actividad de todos los TEAMs, como la coordinación de criterios y de experiencias prácticas entre los diferentes órganos.

3º) Servir de foro para la búsqueda de cauces de colaboración efectiva entre los TEAMs y los órganos municipales de gestión tributaria.

Entendemos que sería necesario llegar más allá, y sentar las bases para una auténtica planificación estratégica en aras a la mejora y evolución futura de estos tribunales municipales, institucionalizando las reuniones e incluso con la creación de algún órgano de coordinación a nivel nacional.

10.8 ANALOGÍA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS MUNICIPALES CON LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS ESTATALES (TEAR, TEALL Y TEAC).

Los Tribunales Económico-Administrativos de los municipios de gran población creados al amparo de lo establecido en la LMMGL, participan en su esencia de un mismo régimen jurídico que los Tribunales Económico-Administrativos Estatales (Tribunales Económico Administrativos Regionales, Locales y el Central).

El segundo inciso del apartado 5 del artículo 137 LRBRL dispone en cuanto a los Tribunales Económico-Administrativos Municipales, como ya se ha señalado anteriormente, que su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regulará por reglamento aprobado por el Pleno de la Corporación Municipal, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria, y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, así como por la demás normativa estatal, autonómica y local de aplicación, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.

Así pues, la mayor parte de los preceptos de la actual Ley General Tributaria dedicados a las reclamaciones económico administrativas son aplicables a las reclamaciones económico-administrativas que se susciten ante estos tribunales en los municipios de gran población, a título enunciativo: El artículo 232 (legitimados e interesados); art. 234 (procedimiento general económico-administrativo); art. 235

(iniciación); art. 236 (tramitación); art. 237 (extensión de la revisión); art. 238 (terminación); art. 239 (resolución); art. 240 (plazo de resolución); art. 245 (procedimiento abreviado ante órganos unipersonales); art. 246 (iniciación); art. 247 (tramitación y resolución). Asimismo, serán de aplicación lo establecido en el resto de la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, principalmente el Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Es importante señalar que la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central vinculará en sus resoluciones a los Tribunales Económico-Administrativos Municipales tal y como establece el apartado 7 del Artículo 239 de la LGT. Del mismo modo lo harán los criterios que se deriven del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242.4 LGT) y del recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243.5 LGT).

Las principales diferencias se darán en materia organizativa, puesto que es en este aspecto donde la LMMGL da mayor libertad de elección del modelo organizativo a los municipios en los que se creen estos Tribunales, por medio de lo establecido en el respectivo Reglamento Orgánico, siempre respetando los principios establecidos en la citada norma.

Otra importante diferencia es que, como ya se ha dicho, los Tribunales Económico-Administrativos Municipales resolverán siempre en única instancia ultimando la vía administrativa, mientras que los Tribunales Económico-Administrativos Estatales (Regionales o Locales), conocerán de las reclamaciones en primera o en única instancia según la cuantía de la reclamación exceda o no del importe fijado reglamentariamente (en la actualidad 150.000 euros o 1.800.000 euros si se impugna el valor dado a los bienes o la base imponible fijada para un tributo). En segunda instancia conocerá de estas reclamaciones el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante el recurso de alzada ordinario, conociendo este Tribunal también del recurso extraordinario de revisión.

10.9 ESTADÍSTICAS.

Cada Tribunal Económico-Administrativo Municipal elabora sus propios indicadores de actividad que se incluyen en la Memoria Anual correspondiente a las actividades desarrolladas por el mismo en cada año.

Para el año 2012 los datos facilitados por los TEAMs de Sevilla, Madrid, Málaga, Donostia-SS, Valencia, Barcelona, Las Palmas de G.C., y Bilbao, que se hacen constar en la Memoria 2012 del TEAB (Tribunal Económico Administrativo de Bilbao), son los siguientes:

2012	Pendientes 01/01	Ingresadas Año	Total anual	Resueltas año	Pendientes 31/12
Sevilla	9.163	6.538	15.701	4.122	11.579
Madrid	42.429	10.053	52.482	40.719	11.763
Málaga	405	792	1197	875	322
Donostia - SS	921	2.038	2.959	1.233	1.726
Valencia	553	564	1117	714	403
Barcelona	82	184	266	217	49
Las Palmas G.C.	236	232	468	267	201
Bilbao	700	1.089	1.789	1.460	329
TOTAL	54.489	21.490	75.979	49.607	26.372

Mostramos a continuación los datos acumulados que hemos calculado en base a los datos facilitados por estos TEAMs que constan en la Memoria 2012 del TEAB a efectos de realizar las correspondientes comparativas:

1.- RECLAMACIONES REGISTRADAS POR 1.000 HABITANTES(*).

Incremento continuado desde 2009 hasta 2012 de la ratio de reclamaciones:

2009..... 1,64 "reclamaciones/1.000 habitantes

2010..... 2,53 "

2011..... 2,25 "

2012.....1,89 "

(*) Fuente datos poblacionales: Instituto Nacional de Estadística (www.ine.es).

2.- PARÁMETROS: NÚMERO DE RECLAMACIONES.

Se ha producido un incremento progresivo desde 2009 hasta 2011 en todos los parámetros analizados, descendiendo en 2012:

→ N° de reclamaciones pendientes a 1 de enero: Incremento en el periodo 2009 a 2012 del 456,06%.

→ N° de reclamaciones ingresadas en el año: Descenso en el año 2012 respecto del año 2009 del -26.38%, se invierte la tendencia de los años 2010 y 2011 que fue claramente ascendente.

→ N° de reclamaciones resueltas en el año: Incremento del año 2012 respecto del año 2009 del 135,96%.

→ N° de reclamaciones pendientes a 31 de diciembre: Pese a los buenos resultados en cuanto al incremento de las reclamaciones resueltas, se ha producido un incremento en el periodo 2009 a 2012 de las reclamaciones pendientes del 46,79 %.

3.- INDICADORES DEL VOLUMEN DE TRABAJO Y CAPACIDAD DE RESOLUCIÓN DE LOS TEAMMs.

Utilizaremos los indicadores según la metodología expuesta por Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora en su trabajo titulado “Análisis Estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central”, publicado por el Instituto de estudios Fiscales en su revista Documentos N° 25/04.

TASA DE RESOLUCIÓN: Resueltas anuales/Ingresadas anuales (x 100)

Indica el porcentaje en que se resuelven las reclamaciones anualmente en relación al número de las presentadas en el mismo año. (si se resolvieran todas la tasa sería del 100%. El resultado >100 indica que se resuelven más de las que ingresan).

La media de esta tasa del conjunto de los TEAMMs considerados en 2012 fue de 230,83 %, superior a 2011 (94,88 %), 2010 (63,20 %) y 2009 (72,01 %).

TASA DE EFICACIA: Resueltas anuales / Totales anuales (x100)

Indica el porcentaje en que se resuelven las reclamaciones anualmente en relación al total de las gestionadas en el mismo año. Es decir, se pretende cuantificar la capacidad del Tribunal para resolver anualmente los recursos en relación al total

de expedientes anuales, total que comprende la suma de los expedientes pendientes de resolver al inicio del ejercicio más los asuntos entrados en el año.

Solo se computan las reclamaciones económico-administrativas en sentido estricto, razón por la cual se excluyen los recursos de anulación.

El máximo de eficacia equivaldría al 100%, dado que en tal caso se habrían resuelto todas las pendientes. A medida que el porcentaje descienda de 100 el resultado supone una peor tasa.

En 2012 la media de esta tasa de los TEAMS considerados fue del 65,29 %.

Además de estos indicadores, debe tomarse también en consideración la Velocidad de Resolución de recursos, o lo que es lo mismo, el ritmo al que se despacha volumen de trabajo y cuántos años se tarda, como media, en resolver los litigios.

A tales efectos, pueden utilizarse dos ratios de medición: La Tasa de Pendencia y la Velocidad de Resolución de expedientes.

TASA DE PENDENCIA: Pendientes a 31-Dic. / Resueltas anuales.

Mide los años necesarios para resolver las reclamaciones pendientes al final del año.

Esta tasa es un parámetro que define la cantidad de expedientes ingresados pendientes de resolución y la relativiza en función del número de expedientes resueltos. El resultado arroja información sobre cuántos años serían necesarios para resolver los expedientes pendientes al final del año (31-Dic.), teniendo en cuenta el ritmo de resolución anual de reclamaciones por parte del Tribunal, es decir, a igualdad de medios y de rendimiento. De facto, es una medida que parametriza el tiempo que requiere la resolución de un expediente que entre en un ejercicio cualquiera, partiendo del ritmo de resolución de expedientes de ese mismo ejercicio.

La media resultante para el conjunto de los TEAMS considerados fue de 0,53 en 2012.

VELOCIDAD DE RESOLUCIÓN: Totales anuales / Resueltas anuales.

Mide en años el plazo necesario para resolver el total de expedientes anuales, total que comprende la suma de los expedientes pendientes de resolver al inicio del

ejercicio más los asuntos entrados en el año, es decir, en llevar al día la resolución de las reclamaciones. Ello, en igualdad de condiciones que el último año.

Calculada como la inversa de la tasa de eficacia, representa la tardanza en años que un expediente experimenta desde que ingresa hasta que finalmente es resuelto.

La “velocidad de resolución” de los expedientes difiere de la “tasa de pendencia” en que sí tiene en cuenta los expedientes en curso. En términos numéricos la diferencia entre ambas tasas es igual a uno.

En 2012 la velocidad de resolución de los expedientes en media para los TEAMs considerados fue de 1,53.

Finalmente, resulta muy necesario conocer la evolución de la litigiosidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos a efectos del objetivo de disminuir dicho indicador.

4.- LITIGIOSIDAD CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.

Esta tasa mide el porcentaje de las resoluciones de los TEAM que han sido impugnadas por los contribuyentes ante los juzgados de lo contencioso-administrativo en el periodo considerado.

En la Memoria 2012 del TEAB se muestran comparativamente los recursos contencioso-administrativos contra acuerdos totales de los Tribunales Municipales considerados desde el inicio de su actividad, que registran las siguientes cifras:

2005 - 2012	REAs resueltas desde inicio	el C-A presentados desde inicio	% C-A presentados s/ acuerdos totales
Sevilla	9.106	166	1,82
Madrid	194.432	2.350	1,21
Málaga	5.111	679	13,29
Donostia - SS	6.048	40	0,66
Valencia	2.760	222	8,04
Barcelona	28.792	770	2,67
Las Palmas G.C.	2.269	101	4,45
Bilbao	14.097	109	0,77
Acumulado	262.615	4.437	1,69

La media, en el periodo considerado fue del 1,69 % para el conjunto de los TEAMs considerados.

Sin embargo, el nivel de litigiosidad de las resoluciones dictadas en algunos Tribunales Económico-Administrativos Municipales es aún más bajo, como los de Donostia – SS, Bilbao, o el de Madrid (TEAMM), más significativo por el número de habitantes y el volumen de las reclamaciones presentadas.

Si se toman en consideración las resoluciones dictadas por este tribunal en 2012 que fueron parcialmente estimatorias, desestimatorias o de inadmisión o archivo (Memoria 2012 del TEAMM), que, en definitiva, son el conjunto de resoluciones en las que no se dio satisfacción completa a las pretensiones del reclamante y que, en consecuencia, son aquellas frente a las cuales se entablaría por los contribuyentes un recurso contencioso-administrativo (suman 39.945) y se comparan con el número (396) de recursos contencioso-administrativos formalizados en 2012, se observa que los reclamantes se aquietaron, tras recibir la resolución, en un 99,01 por 100 de las ocasiones, situación prácticamente idéntica a la de 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 años en los cuales el porcentaje de

aquietamiento fue del 99,04 %; 98,47 %; 99,24 %; 99,17 %; 99,26 %; 98,98%, respectivamente.

Para los TEAMs considerados en la Memoria 2012 del TEAB los datos se expresan en el cuadro siguiente:

C-A hasta 2012	Resoluciones	Estimatorias	Desestimatorias	Otras resol.
Sevilla	166	55	84	27
Madrid	1.351	409	819	123
Málaga	630	33	419	178
Donostia - SS	26	6	14	6
Valencia	172	33	124	15
Barcelona	323	79	218	26
Las Palmas G.C.	81	25	42	14
Bilbao	93	33	36	24
Acumulado	2.842	673	1.756	413

Por ejemplo, hasta 31 de diciembre de 2012, de los recursos contencioso-administrativos interpuestos, se ha notificado al TEAMM la existencia de sentencia en 1.351 casos. En 819 ocasiones (60,62 %) se confirmó íntegramente la resolución económico-administrativa; en 409 casos (30,28 %) la resolución fue revisada, bien anulándose solo en parte (139 casos, 10,29 %), bien anulándose íntegramente (270 casos, 19,99 %), recibiendo el recurrente satisfacción parcial o total sobre sus pretensiones; y en 123 casos (9,10 %) el proceso judicial concluyó por otros motivos (inadmisión, archivo, desistimiento, satisfacción extraprocesal, etc.).

A la vista de tales datos parece posible extraer dos conclusiones: Que el nivel de litigiosidad judicial que suscitan las resoluciones de los TEAMs es muy bajo, y que dichas resoluciones son revocadas en muy pocas ocasiones por los juzgados de lo contencioso-administrativo.

En cuanto a la distribución por conceptos de las reclamaciones, a la vista de la evolución de las Memorias presentadas por los tribunales económico-

Administrativos municipales de Madrid y Bilbao, resulta que lo más relevante es el hecho de que las reclamaciones económico-administrativas que han tenido entrada en materia de recaudación ejecutiva de sanciones de tráfico ascienden en cada ejercicio a un 70 por 100 del total.

Este dato se obtiene haciendo exclusión de las distorsiones que se producen en algunos años por el aumento de las reclamaciones por cambios en las bases o en el cálculo de valores que sirven de base en la imposición de algunas tasas, que hace aumentar espectacularmente su litigiosidad.

10.10 DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS MUNICIPALES. OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

La publicidad y la unificación de criterio administrativo son objetivos esenciales de la actual Ley General Tributaria.

En lo que se refiere al ámbito estatal el art. 86.2 de la LGT establece que: “el Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.”

Por su parte, respecto este al que ya se ha hecho mención, el art. 239.7 del mismo texto legal señala que: “La doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente”.

Para dar cumplimiento a este mandato contenido en la Ley General Tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos Municipales vienen publicando, ya sea en la “página web” municipal, en boletines periódicos, o por otros medios, una selección de las resoluciones que resultan de interés general, dando de esta forma publicidad a la “doctrina” del Tribunal en relación con la controversia suscitada. La publicidad que se da a las resoluciones de cada Tribunal

sirve al principio de “seguridad jurídica” y, por tanto, cumple una misión fundamental en la protección de los derechos de los administrados.

Al cumplimiento de estos objetivos sirve también la previsión contenida en la mayor parte de los Reglamentos Orgánicos de estos Tribunales en relación con la necesidad de que presenten una Memoria anual de las actividades del Tribunal, que servirá además para el control de efectividad y la planificación estratégica de las actividades del Tribunal.

La evaluación de la actividad desarrollada por los Tribunales Económico-Administrativos se realizará por medio del análisis de una serie de indicadores y los datos obtenidos se incluirán en una Memoria anual. Como ya se ha visto en el apartado de datos estadísticos del presente documento dicho análisis se referirá a la evolución cuantitativa y cualitativa de las reclamaciones presentadas, al grado de resolución de dichas reclamaciones, al cumplimiento de los plazos de resolución, a la litigiosidad de las resoluciones adoptadas y otros indicadores de eficacia.

El Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal, dentro del primer trimestre de cada año, comparecerá ante la Comisión Informativa competente en materia de Hacienda del respectivo municipio al objeto de presentar y exponer una Memoria anual de las actividades del Tribunal, de la que se dará cuenta al Pleno la Corporación.

El Tribunal Económico-Administrativo Municipal ha de ser también un instrumento en la mejora de la Administración tributaria municipal y de garantía en la protección de los derechos de los contribuyentes. Por ello en la Memoria anual de estos Tribunales además de los datos y de la sinopsis de las resoluciones adoptadas en el año, podrán recogerse las “observaciones” que resulten del ejercicio de sus funciones y las “sugerencias” que el tribunal considere oportunas para mejorar el funcionamiento de los servicios municipales con tal fin, a la vista de las reclamaciones que han sido presentadas y de las resoluciones que han sido adoptadas por dicho tribunal.

A continuación se exponen algunos de los criterios administrativos, y las recomendaciones y sugerencias realizadas en las Memorias anuales presentadas por los tribunales que se indican.

1. Memoria 2012 del TEAM de Madrid.

“5. OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

5.1. OBSERVACIONES.

Sobre las actuaciones que pueden provocar indefensión. (...)

Sobre el apremio de multas por infracción de las normas de circulación y seguridad vial impuestas por resoluciones sancionadoras notificadas por medio de edictos. (...)

5.2. SUGERENCIAS.

Sobre el plazo para impugnar recibos tributarios en vía económico-administrativa. (...)

Sobre la tasa por retirada de vehículos de la vía pública. (...)

Sobre la práctica de las notificaciones y actuaciones a través de los servicios de Correos S.A..(...)"

2. Memoria 2012 del TEAM de Bilbao.

“ANEXO 2º. ASPECTOS CUALITATIVOS.

a) Procedimiento administrativo común

- - Recurso de reposición. Plazo de interposición. El plazo de un mes se prorroga si termina en día hábil. (REA 2011/0873). (...)

▪ *Procedimiento económico-administrativo*

- Reclamación económico-administrativa extemporánea por un día. El cómputo de los plazos fijados por meses debe hacerse de fecha a fecha, con lo que el plazo vence el día hábil cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación del acto impugnado. (Recurso de anulación frente a REAS 2011/0769 y acumuladas). (...)

- Reclamación económico-administrativa contra liquidaciones giradas respectivamente en concepto de adquisición y cesión de aprovechamiento urbanístico. Se admite en cuanto al análisis de la correcta notificación de la resolución que ordena emitirlas, más no cabe resolver sobre el fondo de las mismas. (REAS 2011/0090 y 2011/0091). (...)

- Reclamación económico-administrativa contra liquidación girada a nombre de una Junta de Compensación en concepto de adquisición de aprovechamiento

urbanístico. La interpone una persona física que forma parte de la Junta de Compensación. Se admite la legitimación de dicha persona. (REA 2011/0089). (...)

- Recurso de Anulación contra acuerdo dictado en reclamación económico-administrativa. Aunque el escrito no lo define como tal recurso se interpreta así y se admite para su resolución. (REA 2011/0769 y acumuladas). (...)

- Solicitud de suspensión de procedimiento de apremio. Se presenta reclamación con ese pedimento en tanto se dicte sentencia en la jurisdicción contencioso-administrativa. No cabe estimar la suspensión porque no está vinculada a la reclamación. (REA 2012/0165). (...)

▪ ***Aplicación de Ordenanzas Fiscales***

▪ **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana.**

- Determinación del valor del suelo a efectos de la base imponible. Se ha de tomar el Valor Mínimo Atribuible, y si este tiene desglosado el valor del suelo y del vuelo no procede reducir el VMA total en un 60 %. (REA 2011/0784). (...)

- Donación de local que posteriormente no puede transformarse en vivienda por no autorizarlo el Ayuntamiento. Segunda donación para revertir la propiedad a los anteriores dueños. Se produce el hecho imponible y, por tanto, el devengo del impuesto. (REA 2011/0794). (...)

▪ **Impuesto sobre Actividades Económicas.**

- Exención por volumen de operaciones inferior a dos millones de euros. Acreditación del volumen de operaciones mediante presentación tardía del impreso correspondiente. No desvirtúa la aplicación de la exención si en definitiva queda acreditado que el volumen fue inferior al establecido como límite. (REA 2012/0766). (...)

- Exención por volumen de operaciones inferior a dos millones de euros. Grupo de empresas en el que una de estas goza de la exención prevista para entidades sin fines lucrativos y de mecenazgo. Tan solo se considerará exenta la parte del volumen de operaciones que provenga de actividades exentas, según la tipificación que a tal efecto realiza la Norma Foral 1/2004. (REA 2011/0795). (...)

▪ **Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica.**

- Exención por discapacidad. Vehículo dado de alta en 2010 abonando la autoliquidación sin instar la exención. Cuando esta se solicita en 2011 no puede

aplicarse con efecto retroactivo, sino que surtirá efecto a partir del periodo impositivo siguiente a su reconocimiento. (REA 2011/0684). (...)

- Vehículo objeto de robo denunciado. No se causó la baja temporal en la Dirección General de Tráfico. Impuesto procedente. (REA 2012/0001). (...)

▪ **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Tasa de Licencia de Obras.**

- Obras en vial privado de uso público de hecho. Existe hecho imponible. Liquidaciones procedentes. (REA 2011/0873). (...)

- Obras de rehabilitación de fachada en edificio propiedad de operador de Correos. No resulta aplicable la exención. Autoliquidaciones procedentes. (REA 2012/0079). (...)

▪ **Tasa por Licencia de Obras.**

- Liquidación practicada tomando como base imponible el coste de la obra, con arreglo a la tarifa de la Ordenanza municipal. No se vulneran los principios de equivalencia en materia de tasas, valor de la prestación recibida y adecuación a la capacidad económica del obligado tributario. Por otra parte, los Tribunales Económico-Administrativos no pueden resolver sobre la supuesta ilegalidad de la Ordenanza. (REA 2011/0875). (...)

▪ **Tasa por prestación de Servicios Especiales por la Policía Municipal.**

- Intervención consistente en retirar vehículos de la vía pública para posibilitar la labor a desarrollar por un camión-grúa en una obra. Resulta sujeto pasivo de la tasa la persona titular de dicho vehículo y no la propietaria de la obra. (REA 2011/0518). (...)

▪ **Tasa por prestación del Servicio de Bomberos.**

- Intervención en incendio. La reclamante alega el empleo excesivo de medios humanos y materiales para sofocarlo, cuando al final el resultado del mismo no produjo grandes daños. Actuación desarrollada de acuerdo a un protocolo general de actuación fijado previamente por el Área de Seguridad. Liquidación de la Tasa procedente. (REA 2012/0765). (...)

▪ **Tasa por retirada de Vehículos de la Vía Pública y Estancia de los mismos en Locales Municipales.**

- Retirada por la grúa municipal de vehículo estacionado en reserva de ambulancia. El Área de Circulación confirma la alegación del reclamante,

indicando que en el lugar donde se practicó el arrastre no existía dicha reserva. Tasa improcedente. (REA 2011/0683). (...)

- Presunción de veracidad “iuris tantum” en la actuación de los agentes de autoridad. Retirada por la grúa municipal de vehículo estacionado en reserva para realizar mudanza. La interesada niega la existencia de la reserva en el momento en que estacionó su vehículo. Sin embargo el Servicio de Seguridad Ciudadana confirma que el vehículo invadió la zona reservada con posterioridad a que esta se señalizara. No se destruye la presunción de veracidad. Tasa procedente. (REA 2011/0874). (...)

- Retirada por la grúa municipal de vehículo estacionado en reserva para acontecimiento deportivo. La señalización de la reserva indicaba un periodo horario de la misma y el vehículo fue retirado el día anterior. Tasa improcedente porque no se justifica que el vehículo ocasionara perjuicio para el tráfico al estar aparcado antes de la entrada en vigor de la reserva. (REA 2011/1221). (...)

- Retirada por la grúa municipal de vehículo estacionado en zona de reserva. El interesado no acreditó su residencia legal en territorio español. La retirada del vehículo y el devengo de la tasa son procedentes. (REA 2012/0399). (...)

▪ **Tasa por prestación del Servicio de Recogida de basuras.**

- Vivienda en la que solo habita una persona. La cuantía de la Tasa no varía en función del número de habitantes de una vivienda, ni depende tampoco de la situación económica de la persona que reside en ella. (REA 2011/0498). (...)

- Comunidad de propietarios de garajes. La tasa de basura es exigible por cuanto se considera un local susceptible de ser desarrollada en él una actividad comercial o mercantil de carácter económico. (REA 2011/0498). (...)

- Kiosco en la vía pública. La tasa de basura es exigible. (REA 2012/0002). (...)

▪ **Tasa por Ocupación de la Vía Pública.**

- Aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro y empresas explotadoras de servicios de telefonía móvil. Modificación de la Ordenanza que entra en vigor en el mes de marzo. El devengo del tributo es trimestral y no tiene que demorarse al 1 de enero siguiente. (REA 2011/0169). (...)

- Ocupación del suelo con vallas. No queda acreditado que el terreno tuviera la condición de dominio público municipal. La liquidación de la tasa es improcedente. (REA 2011/0955). (...)

▪ **Procedimiento de apremio**

- Inmueble trabado después de otro embargo anterior de cuenta corriente. *Se respeta el principio de proporcionalidad.* (REA 2012/0165). (...)

- Impugnación de providencia de apremio alegando motivos de fondo contra la liquidación. No es motivo de oposición; pese a ello existe como excepción la posibilidad de entrar a conocer del fondo de la liquidación cuando existe la nulidad de pleno derecho. *En la presente reclamación no puede ser apreciada esta excepción porque la cuestión invocada contra la liquidación no es de nulidad de pleno derecho sino de anulabilidad.* (REA 2011/0796). (...)

- Impugnación de embargo de bienes. Traba producida antes de notificar la diligencia de embargo. *Se admite por haber sido notificada la providencia de apremio previamente.* (REA 2011/1222). (...)

3. Memoria 2013 del TEAM de Toledo.

7.- CRITERIOS DEL TRIBUNAL.-

En la resolución de las reclamaciones planteadas, con idéntico objeto, el Tribunal, siguiendo la doctrina constitucional de la vinculación a los criterios expresados en las resoluciones anteriores, ha repetido su ratio decidendi plasmándola en los fundamentos de derecho que, por el momento y salvo modificaciones sustanciales de hecho y/o de derecho en los supuestos que se le sometan, va a seguir manteniendo al entenderlos ajustados a derecho con arreglo a las fuentes del ordenamiento jurídico español.

Las manifestaciones de estos criterios se han plasmado en resoluciones que agrupadas por conceptos tributarios e identidad de asuntos, resultando, entre otras, como más significativa la siguiente:

AJUSTE A DERECHO DEL MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EFECTUADO POR EL SERVICIO DE GESTION TRIBUTARIA DEL EXCMO. AYUNTAMIENTO DE TOLEDO EN EL IMPUESTO DE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

(...)

11 LOS DEFENSORES DEL PUEBLO Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

11.1 EL DEFENSOR DEL PUEBLO.

11.1.1 Antecedentes¹⁷⁰.

Aunque hay antecedentes más remotos, se crea en Suecia en el siglo XVI el llamado “Preboste de la Corona”, cuya función principal era vigilar, bajo la suprema autoridad del Rey, la administración de justicia en el reino, debiendo informar a Su Majestad de los fallos o irregularidades que encontraba. Basada en aquella antigua figura del Preboste, la Constitución Sueca estableció a principios del siglo XIX, en 1809, la figura del “Ombudsman”, independiente del Gobierno y elegida libremente por el Parlamento. Era un delegado parlamentario, pero independiente también de dicho órgano, encargado de representar los intereses de los ciudadanos, dándoles respuesta ante los abusos que pudieran cometer los funcionarios del Estado y que tuvieran difícil solución por vía burocrática o judicial. Era un representante del pueblo encargado de investigar las violaciones a los derechos individuales, los abusos de poder, los errores, las negligencias o las decisiones injustas de las autoridades, con el fin de mejorar la acción de gobierno y de lograr una Administración más abierta y transparente para los administrados.

Esta figura del “Ombudsman” se extendió, un siglo después, a Finlandia en 1919, a Dinamarca en 1953 y posteriormente al resto de Europa y a otros países del mundo, haciéndolo con distintas denominaciones, entre las que la más usada es la de Defensor del Pueblo, que fue la adoptada por España en la Constitución de 1978 al señalar, en su artículo 54, que una Ley Orgánica regulará la Institución del Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la

¹⁷⁰Véase “El Defensor del Pueblo en una España en Cambio. 25 Aniversario”. Defensor del Pueblo. Centro de Publicaciones. Págs. 9 a 11. Madrid. 2007.

Constitución Española, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales. La citada Ley Orgánica del Defensor del Pueblo se promulgó el 6 de abril de 1981. LODP. (L.O. 3/1981, de 6 de abril).

El modelo sueco será una referencia incuestionable en la construcción de la figura, pero no será único y la diversidad va a ser la tónica.

Aunque las diferencias entre las figuras de los distintos Ombudsman existentes son grandes, podemos señalar algunos rasgos comunes:

1) Su independencia, que es la característica fundamental para que pueda desempeñar correctamente sus funciones. Independencia lograda a través de la constitucionalización de la institución, lo que le convierte en un órgano constitucional, que se sitúa normalmente en el poder legislativo, pero con un alto grado de independencia del mismo. En su funcionamiento no recibe órdenes de nadie, no está sujeto a mandato imperativo alguno, ni siquiera del legislativo.

2) En cuanto a sus competencias, que quedan limitadas al control sobre las organizaciones administrativas públicas y, en algunos casos, de forma creciente, abarca también la defensa de los derechos fundamentales.

3) No tiene poder de coerción. Sus actuaciones se limitan a dar cuenta de las deficiencias de funcionamiento o de las desviaciones que encuentre en sus actuaciones, pero no es un órgano judicial que pueda emitir sentencias, ni es un poder administrativo que pueda sancionar o modificar una forma de actuación. Al ser un defensor de los derechos ciudadanos, es un instrumento de fiscalización y control de las administraciones públicas, aunque, eso sí, sin poder coercitivo. Su poder viene de la *auctoritas* que haya conseguido obtener.

11.1.2 El Defensor del Pueblo Español. Prerrogativas, competencias y funciones.

En nuestro caso, el artículo 54 de la Constitución española de 1978 estableció que una ley orgánica regularía la institución del Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I "De los derechos y deberes fundamentales", a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales.

En desarrollo de este mandato se dictó la L.O. 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, LODP, que para garantizar la independencia de la institución, otorgó al Defensor del Pueblo las prerrogativas individuales propias de los parlamentarios, y le sometió a un estricto régimen de incompatibilidades.

El Defensor del Pueblo será elegido por las Cortes Generales para un periodo de cinco años designándose una comisión mixta Congreso-Senado encargada de relacionarse con la institución e informar a los respectivos Plenos en cuantas ocasiones sea necesario.

En cuanto a sus competencias, básicamente tenemos que dividir las en tres:

Primera.- La defensa del orden constitucional y de la norma fundamental.

Segunda.- La protección y defensa de los derechos de los ciudadanos incluidos en el Título I de la Constitución.

Tercera.- La supervisión de la actividad de las Administraciones Públicas.

En ejercicio de esta última competencia, conforme establece el art. noveno de la LODP, “el Defensor del Pueblo podrá iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el art. 103.1. de la Constitución, y el respeto debido a los derechos proclamados en su Título primero”.

El art. 103.1. de la CE recoge una serie de principios organizativos de la Administración Pública, y establece que la Administración Pública servirá con objetividad los intereses generales y actuará de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Tanto de este artículo, como de otros preceptos de la Constitución en los que se recogen principios, derechos y garantías de aplicación a los procedimientos tributarios, acabamos de realizar un breve análisis en el punto anterior de este trabajo.

En cuanto al ámbito subjetivo sobre el que el Defensor del Pueblo desarrolla sus competencias, conviene clarificar, que su control se extiende a la totalidad de los órganos que integran la Administración del Estado, la de las Comunidades Autónomas, y las Entidades Locales, así como al resto de entidades públicas vinculadas o dependientes de las mismas, y también sobre aquellos que actúen

como agentes o colaboradores de estas administraciones en el cumplimiento o realización de fines o servicios públicos.

Estas competencias se plasman en un conjunto de instrumentos y funciones que en resumen, son los siguientes:

A) Defensa del orden constitucional y de la norma fundamental. En el ejercicio de este cometido el Defensor del Pueblo cuenta con un poderoso instrumento, puesto que puede interponer el recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con rango de Ley que vulnere el contenido de la Constitución. (art. 162.a) de la CE).

B) Defensa directa de derechos fundamentales. El Defensor del Pueblo está facultado para utilizar el *habeas corpus* y para interponer el recurso de amparo en protección de estos derechos ante el Tribunal Constitucional. (art. 162.b) CE).

C) Defensa indirecta de derechos fundamentales. Los instrumentos serían los comunicados a la Administración, la localización de disfunciones importantes en el actuar administrativo y la protección de los derechos económicos y sociales. Es, precisamente, en esta actuación de defensa indirecta de derechos fundamentales, donde se concentra la mayor parte su trabajo, pues la mayoría de quejas y reclamaciones, se refieren a estos casos.

El Defensor del Pueblo, aun no siendo competente para modificar o anular los actos y resoluciones de la Administración pública, podrá, sin embargo, sugerir la modificación de los criterios utilizados para la producción de aquellos.

Dado que las resoluciones del Defensor del Pueblo no tienen carácter vinculante para la Administración, deben ser argumentadas convenientemente, de tal modo que se logre convencer a la misma. Esta justificación se exige también de los informes que recibe la Institución cuando la Administración contesta a nuestra petición de información.

El Defensor del Pueblo, con ocasión de sus investigaciones, podrá formular a las autoridades y funcionarios de las Administraciones públicas advertencias, recordatorios de sus deberes legales, recomendaciones y sugerencias para la adopción de nuevas medidas. En todos los casos, las autoridades y los funcionarios vendrán obligados a responder por escrito en término no superior al de un mes.

En efecto, resulta conveniente graduar el contenido de la resolución dirigida a la Administración afectada, que puede presentar diversos contenidos:

▪▪ *Recordatorio de Deberes Legales (o Advertencia)*: Se recuerda la obligación de ajustarse a un precepto legal o disposición administrativa de carácter general, conminando a la Administración a que haga o se abstenga de hacer algo concreto.

▪▪ *Recomendación*: Presenta el segundo grado de coerción; básicamente, se refiere a cuestiones de legalidad y pretende poner fin a un defecto o irregularidad, manifestando a la Administración la conveniencia de efectuar determinadas actuaciones para corregir dicha situación.

▪▪ *Sugerencia*: Es la forma más flexible que pueden adoptar las resoluciones, y se emite cuando, sin existir irregularidad en la actuación de la Administración, es posible proponer cambios o ajustes en el procedimiento que permitan ofertar una mayor calidad en el servicio a los ciudadanos.

Si como consecuencia de sus investigaciones llegase al convencimiento de que el cumplimiento riguroso de la norma puede provocar situaciones injustas o perjudiciales para los administrados, podrá sugerir al órgano legislativo competente o a la Administración la modificación de la misma.

Si las actuaciones se hubiesen realizado con ocasión de servicios prestados por particulares en virtud de acto administrativo habilitante, el Defensor del Pueblo podrá instar de las autoridades administrativas competentes el ejercicio de sus potestades de inspección y sanción.

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

Ahora bien, el Defensor del Pueblo no podrá intervenir en los siguientes supuestos:

1. Cuando no haya existido intervención de las Administraciones Públicas.

2. Cuando se trate de conflictos entre particulares.
3. Cuando haya trascurrido más de un año desde el momento en que el ciudadano haya tenido conocimiento de los hechos objeto de su queja.
4. Cuando se trate de quejas anónimas, sin pretensión concreta, en las que se aprecie mala fe o aquellas cuya tramitación pueda acarrear perjuicios a legítimos derechos de terceros.
5. En aquellas quejas sobre las que esté pendiente resolución judicial, debiendo suspender su intervención si, iniciada ésta, se interpusiera por persona interesada demanda o recurso ante los tribunales ordinarios o el Tribunal Constitucional.

El Defensor del Pueblo podrá iniciar y proseguir sus actuaciones de oficio o a petición de parte. Podrá dirigirse al Defensor del Pueblo toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, sin restricción alguna. Los Diputados y Senadores individualmente, las comisiones de investigación o relacionadas con la defensa general o parcial de los derechos y libertades públicas y, principalmente, la Comisión mixta Congreso-Senado de relaciones con el Defensor del Pueblo, podrán solicitar mediante escrito motivado la intervención del Defensor del Pueblo para la investigación o esclarecimientos de actos, resoluciones y conductas concretas producidas en las Administraciones públicas, que afecten a un ciudadano o grupo de ciudadanos, en el ámbito de sus competencias. No podrá presentar quejas ante el Defensor del Pueblo ninguna autoridad administrativa en asuntos de su competencia.

Toda queja se presentará firmada por el interesado, con indicación de su nombre, apellidos y domicilio, en escrito razonado, en papel común y en el plazo máximo de un año, contado a partir del momento en que tuviera conocimiento de los hechos objeto de la misma. Es importante puntualizar que la presentación de una queja no debe entenderse sin más, como una muestra de irregularidad por parte de la Administración afectada. Dicha queja simplemente activa el procedimiento de investigación, que llevará a determinar si ha habido vulneración de derechos del ciudadano o irregularidad administrativa o, por el contrario, la actividad de los poderes públicos ha sido correcta y ajustada a Derecho.

Todas las actuaciones del Defensor del Pueblo son gratuitas para el interesado y no será preceptiva la asistencia de Letrado ni de Procurador. El Defensor del Pueblo registrará y acusará recibo de las quejas que se formulen, que

tramitará o rechazará. En este último caso lo hará en escrito motivado, pudiendo informar al interesado sobre las vías más oportunas para ejercitar su acción, caso de que a su entender hubiese alguna y sin perjuicio de que el interesado pueda utilizar las que considere más pertinentes.

Admitida la queja, se dará cuenta del contenido sustancial de la solicitud al Organismo o a la Dependencia administrativa procedente con el fin de que por su Jefe, en el plazo máximo de quince días, se remita informe escrito. El Defensor del Pueblo podrá solicitar a los poderes públicos todos los documentos que considere necesarios para el desarrollo de su función. El funcionario que obstaculizare la investigación del Defensor del Pueblo mediante la negativa o negligencia en el envío de los informes que este solicite, o en facilitar su acceso a expedientes o documentación administrativa necesaria para la investigación, incurrirá en el delito de desobediencia. El Defensor del Pueblo dará traslado de los antecedentes precisos al Ministerio Fiscal para el ejercicio de las acciones oportunas.

Cuando las actuaciones practicadas revelen que la queja ha sido originada presumiblemente por el abuso, arbitrariedad, discriminación, error, negligencia u omisión de un funcionario, el Defensor del Pueblo podrá dirigirse al afectado haciéndole constar su criterio al respecto. Con la misma fecha dar traslado de dicho escrito al superior jerárquico formulando las sugerencias que considere oportunas.

El Defensor del Pueblo informará al interesado del resultado de sus investigaciones y gestión, así como de la respuesta que hubiese dado la Administración o funcionario implicados, salvo en el caso de que estas, por su naturaleza, fuesen consideradas como de carácter reservado o declaradas secretas.

El Defensor del Pueblo comunicará el resultado positivo o negativo de sus investigaciones a la autoridad, funcionario o dependencia administrativa acerca de la cual se haya suscitado.

Cuando el Defensor del Pueblo, en razón del ejercicio de las funciones propias de su cargo, tenga conocimiento de una conducta o hechos presumiblemente delictivos lo pondrá de inmediato en conocimiento del Fiscal General del Estado.

El Defensor del Pueblo podrá, de oficio, ejercitar la acción de responsabilidad contra todas las autoridades, funcionarios y agentes civiles del orden gubernativo

o administrativo, incluso local, sin que sea necesaria en ningún caso la previa reclamación por escrito.

El Defensor del Pueblo dará cuenta anualmente a las Cortes Generales de la gestión realizada en un informe que presentará ante las mismas cuando se hallen reunidas en periodo ordinario de sesiones.

El Defensor del Pueblo en su informe anual dará cuenta del número y tipo de quejas presentadas; de aquellas que hubiesen sido rechazadas y sus causas, así como de las que fueron objeto de investigación y el resultado de las mismas, con especificación de las sugerencias o recomendaciones admitidas por las Administraciones Públicas.

11.1.3 El papel del Defensor del Pueblo en la Protección de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Como ya hemos visto al realizar un breve análisis de los preceptos de la LGT de 2003 desde una perspectiva constitucional, la vigente Ley realiza una adaptación plena del ordenamiento tributario a la Constitución, incorporando los principios constitucionales en materia tributaria, procedimental y los relativos al ejercicio de la potestad sancionadora. La mayoría de los derechos y garantías que se reconocen a los obligados tributarios en esta norma legal son reflejo de principios reconocidos con carácter general en la Constitución, unos en su Título I y otros en otras partes del texto constitucional, por tanto, sometidos a distintos niveles de protección. Lo anterior, justifica que el Defensor del Pueblo como institución vigilante en la protección de esos principios y derechos referidos en el Título I de la Constitución, entre los que se encuentran los principios tributarios constitucionales, y también del sometimiento de las Administraciones Públicas en su actuación a los principios organizativos constitucionalizados en el art. 103.1 de la CE, conozca de las quejas que presenten los contribuyentes y pueda realizar sus investigaciones y plantear sugerencias o hacer recomendaciones cuando los órganos de las distintas Administraciones tributarias no respeten su contenido esencial en la aplicación de los tributos o en la imposición de sanciones, y en los casos en los que se produzca un mal funcionamiento de los servicios públicos. También cuando las normas relacionadas con la Hacienda Pública no respeten dicho contenido

constitucionalmente protegido podrá incluso interponer un recurso de inconstitucionalidad.

En el ANEXO I de este trabajo se recoge un extracto de la actividad del Defensor del Pueblo en materia tributaria, de las decisiones adoptadas y las recomendaciones y sugerencias realizadas contenidas en el informe anual presentado por esta institución a las Cortes Generales correspondiente a su actividad del año 2013.

11.2 LOS DEFENSORES DEL PUEBLO AUTONÓMICOS.

11.2.1 Antecedentes¹⁷¹

En el proceso de elaboración de la Constitución española de 1978, y tras numerosas discusiones, al igual que sucedería con el resto del articulado, el Defensor del Pueblo de España tomó asiento y forma definitiva en el artículo 54, al que ya nos hemos referido. Sin embargo, nuestros constituyentes no quisieron recoger en este precepto la existencia de instituciones similares en el marco de las Comunidades Autónomas, y ello a pesar de que se presentaron algunas enmiendas favorables a su inclusión, tanto en el Congreso como en el Senado. No obstante, la Constitución tampoco prohibió su existencia.

La Ley Orgánica del Defensor del Pueblo, L.O. 3/1981, LODP, determinó, en su artículo 12, que esta Institución podría recibir quejas o investigar de oficio la actividad de la Administración de las comunidades autónomas en el mismo ámbito de competencias que el resto de las Administraciones Públicas. No obstante, el citado precepto añade que a los efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los órganos similares de las comunidades autónomas coordinarán sus funciones con las del Defensor del Pueblo y éste podrá solicitar su cooperación.

Resulta por tanto evidente que el legislador, al redactar este precepto, ya preveía la futura creación de instituciones similares en el ámbito autonómico, que

¹⁷¹Véase “El Defensor del Pueblo en una España en Cambio. 25 Aniversario”. Defensor del Pueblo. Centro de Publicaciones. Págs. 21 a 25. Madrid. 2007

en años sucesivos se iban a desarrollar en leyes específicas de sus respectivos parlamentos y asambleas legislativas, como así ha sido.

Hasta un total de doce Comunidades Autónomas lo recogieron en sus Estatutos: País Vasco, Cataluña, Galicia, Andalucía, Comunidad Valenciana, Aragón, Canarias, Islas Baleares, Castilla y León, Cantabria, La Rioja y Extremadura. Quedaron fuera de este proceso Asturias, Murcia, Castilla-La Mancha, Navarra y Madrid, y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, si bien, con posterioridad y a través de Leyes de sus parlamentos regionales, Asturias, Murcia, Castilla-La Mancha y Navarra crearon sus propios Comisionados autonómicos. No obstante, en comunidades como Cantabria, Islas Baleares, Extremadura o Madrid, no se llegó a crear esta institución. Madrid lo introdujo en su momento, si bien para el área de trabajo especializada y exclusiva de los menores.

Los defensores del pueblo autonómicos, adaptaron su denominación a los antecedentes históricos de cada comunidad (Ararteko, en el País Vasco; Valedor do Pobo Galego, en Galicia; Justicia de Aragón; Defensora del Pueblo Riojano; Diputado del Común, en Canarias; Procurador del Común de Castilla y León; Procuradora General del Principado de Asturias; Síndic de Greuges de Catalunya; Síndic de Greuges de la Comunitat Valenciana; Defensor del Pueblo de Navarra; Defensor del Pueblo de Castilla-La Mancha; y Defensor del Pueblo de la Región de Murcia.

El desarrollo del Estado de las Autonomías y el sustancial incremento de la actividad administrativa de las Comunidades Autónomas, ha hecho necesaria la creación de estas instituciones cercanas a los ciudadanos que velan por el fiel cumplimiento de las funciones de las Administraciones públicas, y que pueden desempeñar su labor con la independencia de ser entidades comisionadas de los Parlamentos Autonómicos.

La Ley 36/1985, de 6 de noviembre, regula las relaciones entre la Institución del Defensor del Pueblo y las figuras similares en las distintas Comunidades Autónomas.

Estos Comisionados Parlamentarios son designados por las respectivas Asambleas o Parlamentos autonómicos, para la defensa y garantía de los derechos y libertades recogidos en el Título I de la Constitución, defensa de los respectivos

Estatutos de autonomía y tutela del ordenamiento propio de la Comunidad Autónoma, así como velar por el funcionamiento transparente y eficaz de la Administración Pública en su territorio.

Para el cumplimiento de estos objetivos, los Defensores del Pueblo Autonómicos podrán supervisar la actividad de la Administración Autonómica, entes, organismos y empresas públicas que dependan de ella, o de las empresas, instituciones y organismos que presten servicios públicos cuya titularidad competencial corresponda al Gobierno de la Comunidad. Sus competencias se extenderán también a la supervisión de la actividad de las Entidades Locales, en el territorio de la Comunidad, que compartirá con el Defensor del Pueblo estatal.

La responsabilidad que asume esta Institución en la defensa y protección de los derechos de los ciudadanos ofrece un amplio campo de trabajo donde desarrollar la función garantista que le ha sido encomendada, interviniendo en asuntos tan diversos que prácticamente inciden en todos los aspectos de la vida de los ciudadanos.

En ejercicio de sus funciones resolverá las quejas y contestará a las consultas que le formulen los ciudadanos, pudiendo intervenir también de oficio. Como resultado de sus investigaciones, los comisionados parlamentarios podrán realizar a los órganos administrativos afectados: recordatorio de deberes legales (advertencias), recomendaciones o sugerencias, estando la Administración afectada siempre obligada a contestar.

Los principios rectores de su actividad deberán ser idénticos a los del Defensor del Pueblo estatal, es decir, autonomía funcional, imparcialidad e independencia, para lo cual será imprescindible que gocen de autonomía reglamentaria, organizativa, funcional y presupuestaria. La independencia es un elemento clave en el que se apoya la "autoridad moral" y la "legitimación social" de una institución de esta naturaleza.

El reconocimiento en los respectivos estatutos de autonomía de estos principios de la institución no es una cuestión de simple "énfasis jurídico", su relevancia no es puramente teórica o conceptual, sino que, por el contrario, incide de manera exponencial en las relaciones interinstitucionales que despliega el *Ombudsman* con los órganos de la Administración autonómica.

La autonomía, como principio estatutario, tiene una efectividad jurídica indudable frente a las posibles injerencias de los poderes políticos, sin excluir tampoco aquellas intromisiones en su libertad de criterio que puedan provenir del mismo Parlamento autonómico. La autonomía no sólo es sinónimo de imparcialidad en el ejercicio de una función que afecta al ejercicio de los derechos de la ciudadanía, sino también de independencia político-funcional de un poder legislativo, en nombre del cual actúa como Comisionado.

Algunas comunidades autónomas han aprobado recientemente nuevos Estatutos de Autonomía, en los que se regula una institución propia de la naturaleza del *Ombudsman*, observándose en dicha regulación un reforzamiento o enfatización de su posición como instrumentos de tutela de los derechos no sólo constitucionales sino también y fundamentalmente estatutarios.

11.2.2 Evolución de la institución. Especial referencia al Síndic de Greuges Catalán y al Defensor del Pueblo Andaluz.

La principal conclusión que se desprende del tratamiento estatutario inicial de los *Ombudsman* autonómicos es la tendencia generalizada a reproducir el esquema básico, y excesivamente sintético, que se encuentra en la Constitución del Defensor del Pueblo estatal.

Sin embargo, las posteriores reformas de los estatutos de autonomía, principalmente del catalán y del Andaluz, han determinado la asunción de funciones por estos órganos que van más allá de las inicialmente contempladas.

Una observación global refleja, como primer dato, el intento de los poderes estatuyentes por categorizar a los defensores autonómicos como instituciones de naturaleza estatutaria¹⁷² y, en segundo lugar, su calidad instrumental como mecanismos de tutela del catálogo de derechos recién incorporados a las normas “fundamentales” de las CC.AA.

¹⁷²Véase DIEZ BUESO L. “Propuesta de configuración estatutaria del Síndic de Greuges de Cataluña”. En AA.VV., Jornadas sobre reformas estatutarias, derechos sociales y defensores del pueblo autonómicos. Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo Andaluz, Sevilla, 2006.

De todas estas regulaciones destaca la realizada por el Estatuto Catalán, por la regulación detallada y amplia que propone del *Síndic de Greuges*. En comparación con las demás normas estatutarias reformadas, donde apenas se contienen referencias concretas, la de Cataluña intentó delimitar con mayor precisión la esfera institucional y administrativa sobre la que se proyectaría la actuación del *Síndic*, así como el ámbito funcional esencial que quedaría afectado por sus facultades de supervisión. Por otro lado, el Estatuto catalán establece –de una manera mucho más pormenorizada que los otros– los mecanismos y procedimientos de control que se activan frente a los otros poderes públicos de la comunidad (Poder Ejecutivo/Administración y Legislador autonómico).

De igual modo, y como novedad sustancial en este plano normativo superior del ordenamiento autonómico, reconoce la obligación de colaborar con el *Síndic* no sólo de todas las “Administraciones Públicas de Cataluña”, sino también de todo un conjunto de “entidades y personas” mencionadas en otro precepto del Estatuto. El listado es lo suficientemente amplio como para que no quede fuera de ese deber de cooperación ninguna entidad jurídica ni persona física que tenga algún tipo de relación con cualquier Administración pública que opere en Cataluña, a excepción de la estatal. No obstante, en el caso de la Administración local, el hecho de que la supervisión no se configure como una “competencia exclusiva” podría modular el alcance del mandamiento estatutario, en la medida en que su naturaleza “bifronte” permitiría aún –al menos teóricamente– una doble fiscalización por parte del *Síndic* del Defensor del Pueblo estatal.

Lo que se deduce perfectamente del enunciado de esa disposición estatutaria es la naturaleza jurídica de esa obligación de cooperar. No se trata, pues, de un simple deber genérico sin consecuencias en caso de incumplimiento. Por el contrario, se ha querido subrayar su carácter vinculante, desde el momento en que se prevé en el propio Estatuto la imposición de sanciones a los responsables públicos que no colaboren con el *Síndic*. La fijación exacta del alcance de esas sanciones tendrá que determinarse mediante la ley.

Resulta coherente con la naturaleza del *Ombudsman* autonómico como “magistratura de persuasión” que no se pueda interpretar la necesaria cooperación como la obligación inexcusable del funcionario o responsable público de actuar conforme al criterio o recomendación propuesta por el *Síndic*. Esta conclusión no se deriva al menos del enunciado del precepto estatutario.

La colaboración tiene un significado más procedimental, en cuanto parece referirse únicamente a la posibilidad de exigir una actitud positiva y no obstruccionista por parte de aquéllos, al intentar obtener información y evitar la falta deliberada de respuesta a las solicitudes que se planteen desde la institución.

La esfera material sobre la que se proyecta la competencia del *Síndic* está delimitada por un doble campo normativo: los derechos y las libertades reconocidos por la Constitución y por el Estatuto de Autonomía. La ampliación del ámbito material es una consecuencia lógica de la introducción, tras la reforma estatutaria aprobada en el año 2006, de un amplio catálogo de derechos “propios”, es decir, derechos estatutarios cuyo enunciado no coincide siempre y exactamente con los consagrados en el Título Primero de la Constitución española de 1978. Ciertamente, la mayoría de estos nuevos derechos subjetivos –más que libertades– derivan de los derechos constitucionales; especialmente se pueden considerar una versión puesta al día actualizada y con perfiles técnico-jurídicos más precisos de los derechos constitucionales de naturaleza social o prestacional. Entre unos y otros no se detectan antinomias ni contradicciones.

La siempre compleja división entre competencias estatales y autonómicas que seguirá existiendo –pese al esfuerzo realizado en este punto por algunos estatuyentes– puede mantener ciertas dosis de indefinición sobre los límites funcionales entre el Defensor del Pueblo nacional y el comisionado autonómico.

Las relaciones con todas esas instituciones deben basarse en el principio cooperativo y no tanto en una coordinación jerárquica sobre ellas (o por una de ellas, en concreto, el Defensor del Pueblo estatal). De otro modo, se hubiera empleado una terminología diferente en la norma estatutaria. La dimensión cooperativa de las funciones de los defensores autonómicos es una consecuencia casi ineludible de la superposición de administraciones sobre espacios materiales compartidos desde el punto de vista competencial entre todas ellas.

En el caso catalán las atribuciones al *Síndic* van más allá de las que gozan sus homólogos en otras autonomías, puesto que la nueva regulación estatutaria le otorga la legitimación para “solicitar dictamen” al Consejo de Garantías sobre las iniciativas legislativas y decretos “cuando regulen derechos reconocidos por el presente Estatuto”. Esta competencia se asemeja a la capacitación procesal del Defensor del Pueblo estatal para presentar recursos de inconstitucionalidad ante la

jurisdicción constitucional (arts. 162.1 de la CE y 32.1.b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, LOTC).

Esta legitimación para acceder al órgano encargado de fiscalizar la *estatutoriedad* de las iniciativas legislativas que llegan al Parlamento autonómico no sólo supone una novedad importante en su estatus funcional, sino también un cambio de naturaleza en cuanto al tipo de control que puede llegar a ejercer el defensor del pueblo autonómico.

En este momento, pues, se plantea una concepción realmente novedosa de dicho tipo de Comisionado parlamentario, en la que la propia institución que lo designa (el parlamento autonómico) puede ser sometida a un control, impulsado por el mismo *Síndic*, con resultados jurídicamente vinculantes. Sin disponer de un poder decisorio efectivo, sin embargo el papel que cumple ya no se limita a sugerir, o proponer como mucho, aquellas reformas legislativas necesarias para dar respuesta a las demandas ciudadanas. De actuar como “magistratura de persuasión” ante la Administración autonómica pasa a ser una institución con capacidad para bloquear la función normativa del legislador, cuando ésta pueda afectar negativamente a los derechos reconocidos en el nuevo Estatuto. La justificación de esta inédita potestad radica justamente en la atribución que se le otorga como institución garante del ejercicio de esos derechos de la ciudadanía.

El otro caso más destacado, en este breve análisis de la institución de los Comisionados Autonómicos que venimos haciendo en este apartado, lo constituye el Defensor del Pueblo andaluz. La regulación que lleva a cabo el actual Estatuto de Autonomía otorga a esta institución el rango y la naturaleza de institución fundamental del autogobierno. Sin embargo, pese a la nueva regulación estatutaria, los dispositivos e instrumentos con los que cuenta la institución para la defensa de los derechos constitucionales y estatutarios siguen siendo los mismos.

En cuanto a su ámbito de proyección, y al igual que el Estatuto catalán, se cifra en dos vertientes esenciales y no independientes en su totalidad: los derechos constitucionales y los derechos estatutarios¹⁷³. Serán estos últimos los parámetros

¹⁷³Véase CHAMIZO DE LA RUBIA J. “Aportaciones del Defensor del Pueblo Andaluz para la incorporación de los derechos sociales al Estatuto de Autonomía para Andalucía”.

básicos y prioritarios de la fiscalización que realice el Defensor de la actividad administrativa¹⁷⁴. Ese bloque de preceptos contiene no sólo derechos *stricto sensu*, sino también algunas “libertades” y sobre todo un número considerable de “principios rectores” de las políticas públicas. La comprensión razonable de aquella mención debe extenderse, pues, al conjunto de derechos, libertades y mandamientos dirigidos a los poderes públicos que allí se regulan.

La lectura que puede hacerse de los preceptos estatutarios no es tanto la ampliación de la competencia fiscalizadora del *Ombudsman* autonómico hacia campos inéditos o novedosos, sino más bien la intensidad de ese control sobre lo que podríamos considerar prioridades estatutarias. A diferencia del caso catalán, quedan fuera de su esfera de control –al menos formalmente– las iniciativas legislativas parlamentarias.

La actividad de la institución consistirá en la supervisión de las Administraciones Públicas de Andalucía, en donde tendrían cabida cualquier órgano o entidad administrativa (no estatal) de carácter territorial o institucional, por tanto, el Defensor andaluz puede supervisar otras administraciones diferentes de la propiamente autonómica y, en especial, su incidencia es indudable en la fiscalización de la Administración local radicada en Andalucía.

11.2.3 La fiscalización de la actividad de la Administración Local por los Defensores Autonómicos¹⁷⁵.

La extensión de la potestad de supervisión del Defensor autonómico sobre la Administración local radicada en la comunidad se empieza a reconocer en las leyes

En *Nuevas Políticas Públicas*, n.º 2, *Los derechos sociales*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006.

¹⁷⁴ Véase RUIZ-RICO RUIZ G. “Posibilidades que plantea el proceso de reforma estatutaria en relación con la garantía y tutela de los derechos sociales”. En AA. VV., *Jornadas sobre reformas estatutarias, derechos sociales y defensores del pueblo autonómicos*. Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo Andaluz, Sevilla, 2006.

¹⁷⁵ La posibilidad de que los comisionados parlamentarios autonómicos puedan supervisar las entidades locales fue ratificada en su momento por varias resoluciones del Tribunal Constitucional: SSTC 142/1988 y 157/1988. Sobre este tema, GARCÍA ÁLVAREZ, M. “El control de la Administración local por los comisionados parlamentarios

que regulan esta institución de Baleares y Castilla y León. En esta última, la reforma que se aprobó de la Ley del Procurador del Común contempló la posibilidad de controlar las entidades locales en las materias no sólo “delegadas” o “transferidas” desde la Comunidad, sino siempre que ésta tuviera algún tipo de competencia sobre ellas.

En este sentido, conviene recordar la necesidad, mucho más imperativa a partir de la aprobación de algunos Estatutos de Autonomía recientemente reformados (Cataluña, Andalucía), de someter a revisión la Ley 36/1985 que regula las relaciones del Defensor del Pueblo estatal con los comisionados parlamentarios de las CC.AA.

Existe una evidente incompatibilidad entre el régimen de colaboración y coordinación previsto en el artículo 2 de la Ley 36/1985 con las nuevas previsiones autonómicas. En este precepto se constata todavía una orientación hegemónica de las facultades que tendría el *Ombudsman* nacional en el control de la Administración local, ya que circunscribe la posibilidad de supervisión de sus homólogos regionales únicamente a las actuaciones de aquélla en el ejercicio de competencias delegadas por la Administración autonómica (art. 2, Ley 36/1985), con una puntualización bastante indicativa de una predisposición jerárquica: “sin mengua de lo establecido en cuanto a facultades del Defensor del Pueblo por la Constitución y la Ley Orgánica 3/1981”.

El carácter compartido –se declara, ahora sí, de forma explícita, “en régimen de cooperación”– de la fiscalización sobre esta Administración territorial tiende a desaparecer con las últimas normas estatutarias, que pretenden sustituir el clásico ya principio de “bifrontalidad” por una regulación fundamentalmente autonómica del régimen local. De ese desequilibrio en perjuicio del protagonismo del ordenamiento estatal cabe inferir el fundamento de una “exclusividad” en el control de los comisionados autonómicos sobre los entes locales radicados en el territorio de la comunidad.

Desde una perspectiva constitucional, no creemos que existan inconvenientes para aceptar esta solución, ya que el artículo 54 de la norma fundamental se refiere

autonómicos”. En AA.VV., *XI Jornadas de coordinación entre defensores del pueblo*. Servicio de Publicaciones del Procurador del Común. León. 1997.

sólo a la “Administración”, sin especificar concretamente la dimensión institucional o territorial que deba tener aquélla, que deba ser objeto de vigilancia por el Defensor nacional.

Por otro lado, parece que los estatutos de autonomía sólo han intentado delimitar jurídicamente el campo institucional sobre el cual los defensores de las CC.AA. están funcionando de hecho, evitando así una regulación distanciada de su experiencia real.

La conveniencia de reformar la Ley 36/1985 resulta imperativa en lo que respecta a la facultad de supervisión de las administraciones autonómicas, todavía atribuida con carácter compartido por esa norma entre el Defensor nacional y los defensores autonómicos. El régimen de cooperación y la “alternatividad” señalada en aquella norma legislativa contradicen de forma clara la *exclusividad* con que dicha competencia se está atribuyendo a estos últimos, sea de forma explícita, como sucede en el Estatuto catalán, o implícitamente, tal y como parece deducirse sin dificultad de los otros Estatutos de Autonomía.

11.2.4 Los catálogos estatutarios de derechos y los Defensores del Pueblo Autonómicos.

En las últimas reformas de estatutos de autonomía que se han producido, la mayoría de estas Comunidades Autónomas han introducido amplios catálogos de derechos que van a influir sin duda en la proyección metodológica de la actividad supervisora de los comisionados parlamentarios autonómicos.

Desde estos nuevos cánones normativos, se estaría marcando implícitamente la una directriz funcional prioritaria y vinculante para el conjunto de los poderes públicos autonómicos, incluido lógicamente el propio Comisionado Parlamentario.

Los Estatutos de Autonomía estarían así elevando el grado de exigibilidad de estos derechos, en su mayoría de naturaleza social o prestacional, reconocidos formalmente como derechos subjetivos, que carecían en su mayoría (a salvo de la educación y la libertad sindical) de un nivel de protección adecuado en la esfera constitucional. A partir de este reforzamiento de la virtualidad normativa de los preceptos estatutarios que los reconocen, el Defensor autonómico se encuentra en condiciones funcionales más óptimas para apremiar al poder político de la comunidad en el logro de los fines sociales allí indicados que debe comprender una

esfera básica o mínima de satisfacción que queda fuera de la disponibilidad del poder político autonómico. En este sentido, entonces, actuaría como una instancia efectiva en la inaugurada función de control de estatutoriedad. Evidentemente, la operación de fiscalizar el cumplimiento de los dispositivos estatutarios de naturaleza dogmáticos no tiene carácter jurisdiccional ni parlamentario, ya que a partir de ahora no tiene por qué proyectarse únicamente sobre la actuación administrativa o las disposiciones reglamentarias del Gobierno y de la Administración autonómica, repercutiendo igualmente en la eventual pasividad o concepción restrictiva del poder legislativo de la comunidad a la hora de desplegar normativamente el régimen jurídico de los derechos estatutarios.

El *Ombudsman* autonómico encuentra, por consiguiente, en este nuevo marco estatutario posibilidades inéditas de actuación. La supervisión, de un lado, de incumplimientos por omisión o pasividad de los poderes públicos, cuando se han señalado unos objetivos o mínimos prestacionales que deben ser garantizados en todo momento. En segundo término, el control del Defensor puede proyectarse no sólo sobre la materialización de un conjunto de prestaciones sociales, sino de igual modo sobre la “calidad” y eficiencia de aquéllas, de manera que se alcance el nivel óptimo previsto en el Estatuto; en este sentido, hay que recordar que muchos de los derechos sociales reconocidos en la esfera estatutaria suponen un avance significativo respecto de una formulación excesivamente abstracta que reciben en la norma fundamental del Estado.

El control de estatutoriedad podría eventualmente llevarse a cabo de forma indirecta, con la colaboración del Defensor nacional. Este último posee una prerrogativa que le permite impugnar ante la jurisdicción constitucional normas con rango de ley que vulneren los derechos consagrados por la CE. El mimetismo en lo sustancial entre las declaraciones de derechos constitucionales y las estatutarias es un indicio evidente de la derivación y conexión incuestionable que existe entre ambos catálogos; los derechos estatutarios se integran en el contenido esencial de los derechos constitucionales. De este modo, una restricción desproporcionada de cualquiera de los primeros puede considerarse, al mismo tiempo, una potencial vulneración del derecho constitucional “homólogo”. Partiendo de esta premisa –la superposición de las nociones de ilegitimidad y antiestatutoriedad– los *Ombudsman* autonómicos estarían en condiciones de

impulsar, previa solicitud al Defensor del Pueblo estatal, un mecanismo de control de estatutoriedad.

Por último, la importancia que puede llegar a cobrar la futura implantación de un proceso específico, o una función jurisdiccional específica, para la tutela de los derechos estatuarios aconseja sin duda algún tipo de legitimación del Defensor autonómico ante los tribunales de justicia. Se trataría con ello de atribuirle una facultad equivalente a la que se le concede a nivel estatal al Defensor del Pueblo nacional para incoar la actuación judicial frente a violaciones que sufran los derechos constitucionales (art. 162.1.b) de la Constitución).

11.2.5 Los Defensores del Pueblo Autonómicos y los Derechos y garantías de los Contribuyentes.

Entre las competencias de los comisionados parlamentarios autonómicos está el recibir las quejas de los ciudadanos en materia tributaria velando así por el buen funcionamiento y el respeto a los principios tributarios constitucionales y estatuarios por parte de los órganos de la Administración tributaria autonómica y local en su ámbito territorial, compartiendo la competencia en cuanto al control de los órganos de la Administración local, como hemos visto, con el Defensor del Pueblo. Entre esos principios y derechos, se encuentran los de naturaleza tributaria, como ya hemos visto, lo que constituye a estas instituciones defensoras en el deber de la vigilancia y la defensa de estos derechos, y también del sometimiento de la Administración tributaria en su actividad a los principios constitucionalizados relativos a su buen funcionamiento.

Dado a que su régimen jurídico es idéntico al del Defensor del Pueblo estatal, sus resoluciones tampoco tendrán carácter vinculante, en el mismo sentido que las de aquél, e igualmente, con ocasión de sus investigaciones, podrá formular a las autoridades y funcionarios de las Administraciones públicas advertencias, recordatorios de sus deberes legales, recomendaciones y sugerencias para la adopción de nuevas medidas. Al ser un régimen mimético, muy similar al del Defensor del Pueblo, no entramos en su análisis jurídico, ya realizado al referirnos a la actividad del defensor estatal.

11.2.6 La crisis económica y el ataque a la institución autonómica.

El defensor del pueblo de Castilla-La Mancha fue creado por Ley 16/2001, de 20 de diciembre, y el de la Región de Murcia, por Ley 6/2008, de 20 de noviembre. Por tanto, para su supresión, no ha sido necesario realizar la modificación de los respectivos Estatutos de Autonomía, motivo por el cual el proceso ha sido más sencillo.

Efectivamente, el 3 de noviembre de 2011 se aprobó la Ley 12/2011, de supresión de la figura del Defensor del Pueblo en la región de Castilla-La Mancha. El efecto rebote de esta supresión determinó que la figura del Defensor del Pueblo de la Región de Murcia fuera también suprimida por Ley 14/2012, de 27 de diciembre. Hasta el momento el resto de defensorías autonómicas no han sido suprimidas.

El Defensor del Pueblo recibió 1.463 quejas procedentes de la Región de Murcia en 2013, y de Castilla-La Mancha se recibieron 1.126 quejas, según muestra el último Informe Anual de esta institución a las Cortes Generales.

Madrid (5.942), Andalucía (2.866), Comunidad Valenciana (2.234) y Castilla y León (2.225) fueron las comunidades autónomas donde se presentaron más quejas al Defensor del Pueblo en 2013, mientras que las solicitudes de interposición de recurso de inconstitucionalidad procedieron principalmente de Madrid, Andalucía y Castilla y León.

El debate sobre la vigencia y la necesidad de un defensor del pueblo autonómico, como hemos visto, siempre ha estado sobre la mesa, es decir, la pregunta de si son prescindibles los defensores del pueblo autonómicos sin que por ello se resientan los derechos de los ciudadanos.

En los primeros años de la democracia se consolidó una tendencia consistente en reproducir en el ámbito autonómico el modelo organizativo estatal y así surgieron los consejos consultivos autonómicos (trasuntos del Consejo de Estado), las sindicaturas de cuentas (modelo a escala del Tribunal de Cuentas, aunque sin jurisdicción contable) y los defensores del pueblo autonómicos.

El Defensor del Pueblo de España y los defensores del pueblo autonómicos tienen como hemos visto, en líneas generales, unas competencias coincidentes: ambos velan por la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto pueden supervisar la actuación de la Administración

(tanto la estatal como la autonómica y local, el Defensor del Pueblo de España; y sólo la autonómica y la local cuando se trate de materias en las que los respectivos estatutos atribuyan competencia a las respectivas comunidades autónomas, los defensores autonómicos). Los tiempos de respuesta también son equiparables. El Defensor del Pueblo de España además está legitimado para interponer los recursos de inconstitucionalidad y amparo.

Este simple razonamiento, en cuanto a la gran coincidencia en su finalidad, al margen de otros más profundos a los que ya nos hemos referido en los apartados anteriores, en un contexto de crisis económica aguda de ambas comunidades, ha llevado a la supresión de la institución autonómica en ambos casos.

13. CONCLUSIONES

12 LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE.

12.1 INTRODUCCIÓN.

La figura del Defensor del Contribuyente es una nueva manifestación de la Ombudsmanía¹⁷⁶, y nace como consecuencia de la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes, surgiendo verdaderos catálogos de derechos sustantivos en materia tributaria, como consecuencia de la transformación de las relaciones entre la Administración y los administrados, en la evolución hacia un modelo de gestión de los servicios públicos más acorde con los principios del servicio al ciudadano propios de una concepción moderna de la Administración tributaria.

Esta figura defensorial de carácter sectorial, inspirada en el Ombudsman, no reúne ninguna de las características esenciales del Defensor del Pueblo, el origen parlamentario y la independencia de actuación en relación con cualquier otro poder. No obstante, ambas instituciones comparten de forma genérica, un interés por la mejora de la calidad democrática del sistema, pues se trata de aplicar medidas de gestión de calidad, lo que significa un paso importante en la apertura de las administraciones a la sociedad civil, así como el procurar ciertos medios de defensa a los ciudadanos frente a organizaciones públicas y privadas.

El defensor del contribuyente podía haber nacido como órgano específico dependiente del Defensor del Pueblo o ser sustituido por un reforzamiento de los servicios de éste especializados en cuestiones fiscales. Al final se trata de un órgano específico pero integrado en la estructura de la Administración, lo que produce cierta confianza, y potencia su efectividad.

La creación del Defensor del Contribuyente, por tanto, se suele enmarcar dentro de la voluntad de mejorar la prestación de sus servicios a los contribuyentes, mediante la técnica de dotar a éstos de un instrumento de fácil acceso y ágil para

¹⁷⁶ Véase “El Ombudsman o el Defensor del Contribuyente” en Ponencias de Información. Seminario de Administración Fiscal. WERT ORTEGA, M. 2010.

hacer llegar a la Administración tributaria las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios tributarios y las iniciativas para incrementar la calidad de los mismos y obtener de aquella una pronta respuesta.

La preocupación generalizada de las distintas Administraciones Públicas en mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario se puede observar en dos sentidos: primero, dando amparo a situaciones de desprotección jurídico-fiscal en los que pueden verse determinados contribuyentes; y, segundo, creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las disfunciones y anomalías del sistema a través de las quejas y sugerencias presentadas.

Generalmente se ha mantenido que el Defensor de Contribuyente se puede encajar en la concepción moderna del fenómeno tributario tendente a hacer real un nuevo modelo de las relaciones entre el Fisco y el contribuyente. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa y el correcto funcionamiento de los servicios tributarios. Esta iniciativa trata de ser un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios.

El Defensor del Contribuyente nace como un instrumento privilegiado para tratar de lograr el equilibrio en las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, en tanto que debe procurar la puesta en práctica de los derechos y garantías de los contribuyentes, dejando así de ser una mera declaración de principios y reforzando la seguridad jurídica del marco tributario.

Tiene la vocación de ser un órgano independiente, con el fin de gozar de la legitimidad necesaria para resolver las quejas y reclamaciones de los contribuyentes relativas al sistema tributario o sobre las desatenciones, retrasos o anomalías en los procedimientos tributarios, así como para dirigir recomendaciones a la Administración con el fin de solventar las disfunciones observadas y aumentar la calidad en la prestación de los servicios tributarios. Orgánicamente, se trata de un órgano administrativo encajado en la estructura de la propia Administración cuyos actos fiscaliza, por tanto, gozará únicamente de independencia funcional.

La institución del Defensor del Contribuyente, ya sea como órgano unipersonal o colegiado, habida cuenta de los distintos niveles de Hacienda y de Administraciones tributarias con las que se relacionan los contribuyentes en

nuestro país, estatal, autonómica y local, no se ha generalizado. El Consejo para la Defensa del Contribuyente es el órgano específicamente encargado de velar por los derechos y garantías de los contribuyentes en la aplicación de los tributos que realizan los órganos de la Administración tributaria del Estado. No podrá conocer, por no ser de su competencia, los actos de aplicación de los tributos realizados por órganos dependientes de la Administración autonómica o Local. No obstante, existen ejemplos significativos tanto a nivel de Comunidades Autónomas como de Entidades Locales, como puedan ser el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León o el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, que son pioneros en este ámbito.

Estos órganos se configuran para asistir a los contribuyentes en el ejercicio de sus derechos, cuando éstos entiendan que han sido ignorados o conculcados. Como es sabido, estos derechos se encuentran enumerados en el artículo 34 de la actual LGT.

12.2 LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 34.1.LGT.

Como ya dijimos al principio de esta exposición, en el apartado 1 del artículo 34 de la actual LGT se recoge y se amplía, respecto de la anterior regulación, el catálogo de derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria, entendiendo por Administración tributaria la que corresponde a los distintos niveles de Hacienda, estatal, autonómica y local. Esto no quiere decir, como también se ha comentado, que la lista sea cerrada y se circunscriba al contenido de este artículo, que sólo responde al afán codificador de la norma, puesto que, hemos visto al principio de este informe, que hay más derechos y garantías reconocidos en otros preceptos de la propia LGT, o contenidos en las normas administrativas de aplicación general a los procedimientos tributarios, así como los reconocidos con carácter general en la propia Constitución, cuyo contenido esencial se asume por la norma tributaria.

Estos principios, derechos y garantías despliegan su efectividad frente al legislador, modulando su potestad impositiva, y, en la aplicación que se realiza del sistema impositivo. Los diferentes Reglamentos dictados en desarrollo de la LGT, contienen una regulación más específica, y en ellos se regula la manera en que los

obligados tributarios podrán hacer efectivos estos derechos y garantías en el seno de los diferentes procedimientos, por ejemplo, en cuanto al momento y manera de realizar alegaciones, en cuanto al acceso al expediente y la obtención de copias del mismo, a la aportación de documentos, etc. Estas normas reglamentarias son las siguientes:

- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La lista de derechos de los contribuyentes no se agota con los enunciados en el artículo 34.1 LGT, como hemos visto, siendo además la enumeración de derechos que realiza este artículo muy heterogénea y deslavazada, por lo que resulta útil su sistematización. Siguiendo a CALVO ORTEGA¹⁷⁷ los podemos agrupar en:

1. Derechos personales:

- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
- Derecho 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.

¹⁷⁷ Véase CALVO ORTEGA, R. "Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General. Civitas. 2002.

- 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.

2. Derechos económicos:

- Derecho a obtener, en los términos previstos en esta 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 el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

- Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta 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.

- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

3. Derechos de información y asistencia.

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

4. Derechos procedimentales.

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

- 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.

- Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, 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.

- 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.

- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

- Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

- Derecho a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

- Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

La inmensa mayoría de las quejas, consultas y reclamaciones presentadas por los contribuyentes ante los órganos Defensores a que nos venimos refiriendo, traen su causa en un “presunto” mal cumplimiento por parte de los funcionarios y autoridades encargados de la Administración tributaria del primero de los derechos reconocidos a los obligados tributarios en el art. 34.1 LGT, esto es, el *“derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*.

El derecho de información y de asistencia conlleva toda una serie de deberes y obligaciones para la Administración Tributaria fruto de la concepción moderna de una Administración Pública prestacional al servicio del ciudadano y en beneficio de éste, cuyo contenido es objeto de desarrollo en los artículos 85 a 91,

regulando también aspectos de esta función los artículos 92, 134, 135, disposición adicional novena y disposición transitoria segunda de la LGT. Además se trata de un derecho que, para todos los administrados, reconoce el art. 35.g) de la Ley 30/1992, LRJPAC, a cuyo tenor, éstos tienen derecho a “obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar”. Su desarrollo reglamentario se realiza por Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, que ha sido modificado por Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado y se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano¹⁷⁸ .

Por tanto, lo dispuesto en el art. 34.1.a) tiene el carácter de norma especial frente a la normativa administrativa común que, en todo caso, tendrá carácter supletorio (art. 7.2 LGT). Esta especialidad se justifica tan sólo en los efectos de exención de responsabilidad que la LGT contempla cuando el obligado lleva a cabo su actividad atendiendo a los criterios expuestos por la Administración.

Como ha quedado expuesto a lo largo de este trabajo, información y asistencia son actividades diferentes. Informar es, básicamente, emitir una declaración de conocimientos, esencialmente unilateral, con la finalidad de orientar la actuación del informado. Sin embargo, la asistencia, supone ayudar al sujeto a cumplir sus obligaciones para con la Hacienda Pública, por ejemplo, confeccionando declaraciones o autoliquidaciones, requerimientos de información, etc.

Nos encontramos ante un deber administrativo de informar, aunque se asimila a un derecho de todos los obligados tributarios, tal y como se define en el art. 35 LGT. Presenta como única finalidad disipar la ignorancia ante la norma, ignorancia que, como sabemos, no exime al administrado, en cualquier caso, de su cumplimiento. Es el principio democrático el que fundamenta, “el derecho de los

¹⁷⁸En este punto se va a seguir la exposición del profesor GARCÍA NOVOA, C. en “Información y asistencia (art.5)”, Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Centro de Estudios Financieros. Madrid. 1999, págs. 139 y ss.

ciudadanos a contar con una amplia y adecuada información". (STC 159/1986, de 12 de diciembre. FFJJ 6 y 8).

La información está al servicio de la seguridad jurídica, pero también del derecho a participar en los asuntos públicos y la Constitución la reconoce, especialmente, respecto a materias en relación con las cuales la información ciudadana es especialmente importante, como la tributaria. Dado el carácter esencialmente coactivo de este ordenamiento, serán fundamentos comunes vinculados al principio democrático y no reglas de seguridad jurídica las que justifiquen la información administrativa, en tanto que ésta no predetermina el resultado de la aplicación de la norma al sujeto.

El art. 85.2. LGT nos dice que la actividad de información y asistencia se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

- Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
- Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
- Contestación a consultas tributarias escritas.
- Actuaciones previas de valoración.
- Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Cuando la Administración informa no interpreta. Esto quiere decir, que no puede incluirse en la actividad pública de información funciones como la evacuación de consultas o los acuerdos previos de valoración. Al no conllevar interpretación o valoración de hechos, la información no supone tampoco predeterminación de las consecuencias jurídicas aplicables al obligado, por lo que no responde, expresamente, al contenido del principio de seguridad jurídica.

La condición de simple ayuda o colaboración que tiene la información facilitada por la Administración se proyecta, en primer lugar, en su objeto, ya que se informa de la regulación jurídica de una determinada materia en abstracto, se difunde la existencia de exigencias normativas, labor recogida normativamente en los arts. 86 y 87 LGT. En segundo lugar, afecta a la naturaleza jurídica de la respuesta, que no tiene ninguna trascendencia jurídica no exonerando de responsabilidad al obligado tributario, ya que esta exoneración de responsabilidad

prevista en el art. 179.2.d) LGT se refiere exclusivamente a los arts. 88 y 89 LGT, relativos a las consultas tributarias escritas. Es decir, en estos casos, el obligado tributario que haya ajustado la aplicación del tributo al criterio que le haya sido manifestado por escrito por la Administración, no puede ser sancionado, ahora bien, la Administración no tiene que ajustarse a dicho criterio para la aplicación de la norma tributaria, salvo que se trate de una consulta tributaria vinculante, evacuada por el órgano que tenga atribuida la elaboración de las normas, en el caso del Estado, en exclusiva, la Dirección General de Tributos.

Resulta claro, que las consultas tributarias escritas y los acuerdos previos de valoración no responden a la función informativa, pese a venir reguladas en la misma sección. En ambos casos, se realiza la aplicación de normas jurídicas, en el primero de los casos incluso con labor interpretativa, incompatible con el concepto de información¹⁷⁹. Por su parte, los acuerdos previos de valoración se insertan dentro de fórmulas transaccionales o convencionales, suponen la aplicación de normas relativas a bases imponibles y, por tanto, no se trata de mera información¹⁸⁰.

El art. 87.1. LGT establece para la Administración el deber de informar sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. En segundo lugar, el deber de facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios. Por último, el de remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

En cuanto a la asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias prevista en la letra e) del art. 85.2. LGT, hay que decir que en los últimos años, esta labor de facilitación

¹⁷⁹La consulta abre la posibilidad de obtener de un sujeto público una manifestación de juicio, la posibilidad de una interpretación sobre la aplicación del ordenamiento (GARCIA LUIS, T.: "Las consultas tributarias". La Reforma de la Ley General Tributaria. Lex Nova. Valladolid. 1996, pág. 466).

¹⁸⁰Para VILLAVARDE GÓMEZ, estos acuerdos se limitan "a indicar cómo ha de entenderse la previsión normativa", siendo sus efectos vinculantes aunque no sustitutivos. ("Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas", Estudios sobre el I. Sociedades. Comares. Granada. 1998, pág. 535).

del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al ciudadano, ha proliferado de manera enorme. Esta función se hace efectiva con el establecimiento de un amplio abanico de servicios como son la disponibilidad de modelos de declaración, la proliferación de programas de ayuda para la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, y, principalmente, en el establecimiento de servicios gratuitos para su confección de declaraciones, bien sea por los propios funcionarios, en las entidades colaboradoras, los llamados “colaboradores sociales”, o bien, por empresas externas contratadas por la propia Administración.

Es en esta actividad administrativa donde se originan un gran número de quejas y reclamaciones por parte de los obligados tributarios, quizá con razón, puesto que la norma no contiene una previsión en lo relativo a los efectos de las declaraciones presentadas conforme a la confección realizada por estos servicios, administrativos o no, pero, en cualquier caso, vinculados a la propia Administración, pudiendo llegar el declarante incluso a ser sancionado, en una comprobación posterior de la declaración presentada por los órganos de gestión o de inspección tributaria.

A este respecto, el profesor FALCÓN Y TELLA¹⁸¹, opina que *“los nuevos mecanismos de ayuda a los contribuyentes, sin duda positivos para éstos, en la medida en que el recurso a los mismos siga siendo gratuito y voluntario, deben comprometer también al sujeto activo de la imposición que los ofrece, directa o indirectamente, en el sentido de que dicho sujeto activo no puede estar sólo a las consecuencias favorables”*.

Desde el año 1996, todos los contribuyentes españoles cuentan con la posibilidad de formular quejas y realizar sugerencias relativas a la aplicación de los tributos que realicen los órganos de la Administración del Estado ante una institución creada específicamente para tal fin: El Consejo para la Defensa del Contribuyente.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente fue creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (BOE de 21 de diciembre) y se constituyó el 20 de enero de 1997.

¹⁸¹“La facilitación por el sujeto activo de la obligación ¿autoliquidaciones elaboradas por la Administración?”, Quincena Fiscal. n.º 11. 1995. pág. 6.

En cuanto a la normativa que da cobertura en la actualidad al Consejo en es la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que de modo expreso en el artículo 34 apartado 1º, reconoce a los obligados tributarios, entre otros derechos, el de formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. En el número 2º de este mismo artículo se recoge la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente integrado en el Ministerio de Hacienda, órgano al que se encarga de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

En cumplimiento de esta previsión se dictó el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (BOE de 4 de diciembre), que entró en vigor el 5 de diciembre de 2009, derogando el Real Decreto 2458/1996.

La existencia del Consejo se justifica por la enorme transformación operada en la Administración tributaria como consecuencia de la modificación del esquema general de aplicación de los tributos, con la generalización del sistema de autoliquidaciones, pasando la Administración al papel de control del cumplimiento de dichas obligaciones, y transformándose ésta en una Administración prestadora de servicios. Ha sido también fundamental, en este aspecto, la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la que se encomienda la aplicación del sistema tributario estatal y del aduanero.

Las funciones del Consejo se enmarcan fundamentalmente dentro del deber de asistencia al ciudadano en materia tributaria, atendiendo las quejas y sugerencias que presenten los obligados tributarios y en el ejercicio del derecho de petición en materia tributaria.

Además, el Consejo elabora propuestas e informes en relación con los derechos de los contribuyentes, asesora a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y realiza propuestas de reformas normativas o procedimentales y sugerencias para mejorar los procesos que sustentan la prestación de servicios de la Administración tributaria, actuando siempre con plena independencia en el ejercicio de sus funciones.

La materia tributaria, por sus especiales características requiere un tratamiento específico, por lo que la profundización en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente revierte tanto en beneficio de la seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen. No obstante, a pesar de que la Ley General Tributaria se declara totalmente aplicable a todos los niveles de Hacienda (artículo 1), el Consejo para la Defensa del Contribuyente, al estar integrado en el Ministerio de Hacienda, sirve únicamente a la Administración tributaria del Estado, por lo que debe remarcarse que no tendrá competencia para recibir y tampoco para tramitar las quejas y sugerencias relativas a las Administraciones tributarias autonómicas y locales, sin perjuicio del lógico interés que sus propuestas y sugerencias puedan tener para los gestores de dichas Haciendas.

12.3 EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.12.3.1. NATURALEZA JURÍDICA.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es 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 para la defensa de los derechos y garantías del contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado. No es, por tanto, un organismo autónomo o ente con personalidad jurídica y diferenciada, aunque goza de independencia funcional.

La organización y funcionamiento internos del Consejo se regirán por lo establecido en el Capítulo II, del Título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y del Procedimiento Administrativo Común; por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, por las resoluciones que se dicten en desarrollo del mismo, actualmente la *Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica.*

La opción por el formato de órgano colegiado es, sin duda, un rasgo peculiar, si se tiene en cuenta que en el Derecho comparado o en otros ámbitos de nuestro ordenamiento (incluidos los no tributarios) la figura del Defensor suele ser un

órgano unipersonal. El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha sido configurado como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario. En este sentido, se ideó con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos, ya que, sin perjuicio de la necesaria integración en su seno de representantes de la Administración tributaria, se pretendió dar entrada a los sectores profesionales y sociales más representativos relacionados con ella aprovechando que, a consecuencia de su trato diario con la Administración, eran los que tenían mejor ocasión para detectar los defectos en su gestión, pudiendo contribuir así en la alerta de su existencia y proponiendo la mejor forma para su corrección.

El artículo 4 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, fija la composición del Consejo en dieciséis vocales, nombrados y cesados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden ministerial, con excepción de algunos de ellos que tienen la condición de vocales natos en razón del cargo que ostentan.

Los vocales se distribuyen del siguiente modo:

- - Grupo primero, formado por ocho personas de reconocido prestigio, en representación de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con el de la sociedad en general, nombrados a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos. La mitad de dichos vocales deberán pertenecer al ámbito académico y la otra mitad deberán ser profesionales en el ámbito tributario. De estos vocales, uno con al menos diez años de experiencia profesional y elegido por acuerdo del Pleno, ostentará la presidencia por un plazo de cuatro años.

- - Grupo segundo, formado por ocho vocales en representación de la Administración del Estado con competencias tributarias; cuatro lo son en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (dos representan a Departamentos –en la actualidad son vocales la Directora del Departamento de Gestión y el Director del Departamento de Inspección- y otros dos son vocales natos: el Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), otros tres vocales son un representante de la Dirección General de Tributos, un representante de la Dirección General del Catastro y un representante del Tribunal Económico Administrativo Central (actualmente son vocales el DG de Tributos, el DG del Catastro y una vocal del

TEAC). Por último, también es vocal nato y Secretario del Consejo, el Abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

La composición mixta del Consejo, 8 funcionarios públicos de la Administración Tributaria estatal y 8 representantes de sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con la sociedad en general, le confiere una gran representatividad de los distintos sectores afectados por la materia tributaria, aportando diversidad en los planteamientos y análisis de las materias, lo que enriquece la calidad de las decisiones.

12.3.1 Funcionamiento del Consejo.

En cuanto órgano colegiado el Consejo actuará en Comisión Permanente (Presidente, Secretario y tres vocales) y en Pleno, contando para la preparación y funcionamiento de dichas sesiones con un servicio de apoyo. La tarea diaria y permanente del Consejo y en particular, la tramitación de las quejas y sugerencias de los contribuyentes, se lleva a cabo por la Unidad Operativa cuyos responsables, así como los del servicio de apoyo están adscritos al Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y asisten a las sesiones del órgano colegiado.

Así pues, el Consejo se organiza en torno a los siguientes órganos:

A) Pleno.

El Pleno está integrado por la totalidad de los miembros del Consejo, bajo la dirección del Presidente y asistido por el Secretario del Consejo (artículo 9 de las Normas de Organización y Funcionamiento vigentes durante 2009). Entre las funciones del Pleno están:

- Establecer las líneas generales de actuación del Consejo.
- Resolver las quejas y sugerencias relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria que no hayan sido resueltas por los servicios responsables en la forma establecida en el Real Decreto 1676/2009 y la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos que, entre otras regulaciones, establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas y sugerencias.

- Elaborar informes o propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente.

- Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo, las modificaciones normativas o de otra naturaleza que consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

- Mención especial merece la aprobación anual de la Memoria a que se refiere el artículo 3.1.f) del Real Decreto 1676/2009, para su elevación al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como a la Dirección General para el Impulso de la Administración Electrónica.

En el ejercicio de su potestad organizativa propia conforme al artículo 22.2 de la Ley 30/1992, por acuerdo del Pleno del Consejo de 24 de Febrero de 2010 se adoptaron las vigentes normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

B) Comisión Permanente.

Es un órgano reglamentario (artículo 4.3 del Real Decreto 1676/2009). La Comisión Permanente está integrada por el Presidente del Consejo, por tres miembros designados por el Pleno del Consejo entre los Vocales, a propuesta de su Presidente, y por el Secretario del Consejo.

Entre sus funciones están las siguientes:

- Decidir la tramitación y distribución de las quejas de acuerdo con lo previsto en estas normas.

- Proponer al Presidente el orden del día de las sesiones del Pleno y la fecha de su celebración.

- Preparar la documentación, informes y estudios necesarios para el mejor conocimiento por los miembros del Consejo de los temas que se hayan de tratar en el Pleno.

- Elaborar el proyecto de Memoria anual.

- Recibir información sobre los expedientes que hayan sido resueltos por los servicios responsables y dar cuenta de dicha información al Pleno del Consejo.

- Recibir los expedientes no resueltos por los servicios responsables y someterlos a la deliberación y propuesta de resolución de las Comisiones de Trabajo.

- Elevar las propuestas de resolución elaboradas por las Comisiones de Trabajo al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos o al Pleno del Consejo según proceda.

La Comisión Permanente es un órgano básico en el funcionamiento del Consejo. En ella se analizan las propuestas de resolución de los expedientes, dedicando especial atención a los expedientes de disconformidad. Respecto a estos, el método de trabajo seguido es asignar los expedientes a los Vocales del Consejo, quienes elaboran la contestación y son remitidas al Presidente del Consejo, que con el apoyo de un representante de la Unidad Operativa son estudiadas antes de llevarlas a la Comisión Permanente. Con ello se consigue agilizar el trabajo de la Comisión, unificar criterios del Consejo y un control de calidad de las mismas.

C) Sesiones de trabajo.

Las sesiones de trabajo sirven para preparar las reuniones de la Comisión Permanente y agilizar el funcionamiento del Consejo. Normalmente se celebran con el Presidente, los miembros de la Unidad Operativa, el Secretario General adjunto de la Dirección General del Catastro y, como antes se expuso, con algunos Vocales, miembros o no de la Comisión Permanente, y sirven principalmente para el examen y estudio de las quejas presentadas, examinando las contestaciones de los servicios responsables a efectos de proceder en consecuencia sobre la resolución de los expedientes.

D) Presidente.

En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Presidente será sustituido por el miembro del órgano colegiado de mayor antigüedad y, de ser varios, el de mayor edad.

El Presidente tiene, entre otras las siguientes funciones:

- Dirigir, promover y coordinar la actuación del Consejo
- Ostentar la representación del Consejo.
- Convocar y presidir las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente, dictando las directrices generales para el buen orden y gobierno de las mismas, de acuerdo con este último órgano, y moderando el desarrollo de los debates.
- Fijar el orden del día de las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente teniendo en cuenta las propuestas y peticiones formuladas por sus miembros.

- Dirigir, en nombre del Consejo, a la Unidad Operativa y el servicio de apoyo.

E) Secretario.

El Secretario del Consejo es el Abogado del Estado Jefe de Hacienda y Financiación Territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que es así mismo vocal nato del Consejo.

En caso de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el Secretario será sustituido por el miembro del Consejo nombrado en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que designe el Consejo.

Son funciones del Secretario del Consejo, entre otras, las siguientes:

- Asistir a las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente del Consejo.
- Efectuar la convocatoria de las sesiones por orden de su Presidente, así como las citaciones a los miembros del mismo.
- Recibir los actos de comunicación de los miembros con el Consejo y la Comisión Permanente, así como las notificaciones, peticiones de datos, o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.
- Extender las actas de las sesiones del Pleno y de la Comisión Permanente, autorizarlas con su firma y el visto bueno del Presidente y dar curso correspondiente a los acuerdos que se adopten.

G) La Unidad Operativa.

Cumpliendo con las previsiones del artículo 6 del Real Decreto 1676/2009, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha adscrito una Unidad Operativa de apoyo al Consejo encargada de realizar las funciones de comunicación entre los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y los de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo por orden del Presidente del mismo, así como de prestar soporte administrativo y técnico de dicha tramitación y de elaborar los informes y estudios, particulares o generales, y proyectos que también le encomiende el Presidente. La Unidad Operativa tiene rango de Subdirección General, integrada en el Servicio de Auditoría Interna, a las órdenes inmediatas del Director del mismo y bajo la superior dirección del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La Unidad se estructura en una Unidad Central, competente para la tramitación de asuntos o decisiones relativos a la competencia de los Servicios Centrales, así como los que sean de responsabilidad exclusiva de los órganos directivos del ámbito periférico de los Servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Igualmente es competente esta Unidad, cuando se trate de quejas presentadas por entidades o instituciones representativas de intereses colectivos, cuando las quejas se refieran a servicios de ámbito superior al de las Unidades Regionales, o cuando proceda su acumulación en expedientes que gestione la Unidad Central, en todo caso, cuando se trate de sugerencias y en aquellos expedientes en los que concurran quejas y sugerencias.

Dependiendo de la Unidad Central existen dos Unidades Regionales con distinto ámbito, y en la normativa que regula la Unidad Operativa del Consejo figuran también las Unidades Receptoras locales, cuyas competencias se limitan a la recepción de quejas y sugerencias y la remisión de las mismas a las unidades tramitadoras. La titularidad de una unidad receptora local no supone la existencia de un puesto de trabajo diferenciado, habilitándose para su desempeño a funcionarios que ocupan otros puestos de las correspondientes oficinas.

12.3.2 Funciones del Consejo.

La actuación del consejo se encuentra dentro del deber de asistencia al contribuyente (como así lo indica la propia Exposición de Motivos de la norma reglamentaria que lo crea) que se justifica por sus labores de simplificación, orientación y facilitación de los obligados tributarios a la hora de ejercer su derecho a la presentación de quejas y sugerencias reconocido en el artículo 34.1.p) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Así, resulta evidente que el Consejo para la Defensa del Contribuyente coadyuva a los ciudadanos en tales actuaciones, del mismo modo que, al velar por la efectividad de los derechos y efectuar las propuestas de mejora oportunas de forma directa a la Administración, les otorga indirectamente más fuerza que si se realizan ante la Administración Tributaria a título individual.

El artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, enumera cuales son las funciones propias de este organismo, que son de dos tipos básicamente: función consultora y función de resolución de problemas concretos con motivo de quejas y sugerencias.

A) Función consultora.

Entre las funciones del Consejo está elaborar informes y propuestas por propia iniciativa en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente, pero también es función del Consejo la propuesta al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos de aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios (artículo 3.1.e y .h del Real Decreto 1676/2009).

Estas dos funciones evidencian competencias esenciales del Consejo. Si se relaciona esta función con la composición anteriormente reseñada, se comprenderá la importancia que una composición plural tiene para garantizar la mejor defensa de los intereses de los contribuyentes.

Obviamente esta defensa puede articularse tanto desde órganos administrativos de composición estatutaria, como a través de órganos de composición ajena a la Administración. Pero existe una tercera vía, que es la aquí escogida, y que se consideró la más adecuada, que es designar como vocales de un órgano como este a personas que, sin ostentar un mandato representativo, puedan por lo menos llevar al Consejo las distintas posiciones que laten en el sentir de los ciudadanos, sin olvidar tampoco la visión propia de la Administración, si de lo que se trata es de aportar soluciones razonables para la resolución de aquellas inquietudes.

Esta función es calificada como de "enlace" entre la sociedad civil y la Administración Tributaria, llevando al extremo la dicotomía, pues nadie puede olvidar que la Administración está formada por personas que son también contribuyentes. Puede desarrollarse de dos formas, bien a través de las sugerencias presentadas por los interesados, cuando se consideren de contribuyentes, (cuestión que veremos más adelante), o bien directamente por los miembros del Consejo, que, como hemos dicho anteriormente, sin ser representantes de los agentes sociales, sí son conocedores cualificados del ámbito tributario y jurídico en general, y como tales son perfectamente conscientes de los problemas más acuciantes que afectan a los ciudadanos en sus relaciones tributarias.

B) Resolución de problemas concretos con motivo de quejas y sugerencias

El Consejo para la Defensa del Contribuyente atiende las situaciones expuestas por los obligados tributarios en dos frentes distintos, cada uno de los cuales presenta problemas específicos.

1º. Resolución de quejas

Hay que comenzar indicando que cuando hablamos de quejas estamos englobando tanto las quejas, entendidas desde un punto de vista administrativo, en los términos de la Ley 30/1992 y de la Ley General Tributaria, con los matices que más adelante veremos, como lo que el Real Decreto 2458/96 denominaba reclamaciones. Como quiera que en materia tributaria el término "reclamaciones" tiene un significado claro y preciso, y se utiliza para referirse a una suerte de recursos, en particular aquellos que se sustancian ante los órganos económico-administrativos (sección III del capítulo VIII de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, artículos 163 a 171, y normas de desarrollo, vigente hasta 1 de julio de 2004, y posteriormente el Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), pero siempre refiriéndose a remedios procedimentales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario, la Resolución salvó la redacción del Real Decreto 2458/1996 eludiendo hablar de reclamaciones, pero fiel al principio de jerarquía normativa, la disposición primera, letra m) aglutina bajo la forma de quejas tanto unas como otras.

El Real Decreto 1676/2009 ha resuelto definitivamente la cuestión eliminando el término reclamaciones.

Dicho lo anterior para determinar el ámbito de actuación del Consejo, conviene recordar que, tradicionalmente, dentro de los procedimientos administrativos existen dos grandes grupos de quejas:

- a) Las primeras son aquellas quejas generales que puede darse al margen de los procedimientos individuales.
- b) Por otro lado, y junto a aquellas, tendríamos las quejas singulares, que se muestran con motivo de actuaciones concretas, en procedimientos tributarios individuales. No se trata ya de lamentos contra la normativa fiscal o el funcionamiento en general de los servicios públicos, sino del malestar que se ha causado a una persona particular, con motivo de un procedimiento tributario en el que esta ha sido parte. Obviamente el Consejo puede y debe dar satisfacción a aquellas quejas generales que evidencian desacuerdo con las normas o un

defectuoso funcionamiento de los servicios, pero también debe atender a las segundas.

Precisamente en relación con estas se suscitan los principales problemas, pues dentro de los procedimientos tributarios han existido tradicionalmente dos grandes grupos de quejas singulares, a saber las quejas del artículo 106 de la anterior Ley General Tributaria y 34.1 p) de la actual Ley General Tributaria y las del artículo 24 del anterior Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo. Sin entrar ahora en otras consideraciones, sí se debe apuntar que, desde un primer momento, el Consejo entendió que debía irrogarse las funciones resolutorias de la unidad procedimental mediante la inclusión de un órgano ajeno, lo cierto es que este tiene una ventaja sustancial pues es un órgano ajeno, independiente y que no se ve "contaminado" por las disfunciones inherentes a la proximidad. Por esta razón, el Consejo ha desarrollado su función ejerciendo una vis atractiva que le permitiera conocer de estas quejas que pueden denominarse como singulares.

Conforme al artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, el Consejo deberá recabar y contrastar la 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. También deberá remitir informe a los órganos de la Administración tributaria afectados por la queja cuando, durante su tramitación, se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados en la Ley General Tributaria.

2º. La solicitud de Revocaciones y modalidades de revisión:

Entre las medidas que puede proponer el Consejo a la vista de la queja presentada por un particular el nuevo Reglamento se refiere expresamente a la propuesta de inicio de un procedimiento de revocación del acto administrativo que provoca la queja. Dichas propuestas se adoptan por acuerdo del Pleno y no tienen carácter vinculante y constituyen, por así decirlo, el límite al que puede llegar el Consejo en el caso de aquellos expedientes de los que se deduzca una vulneración de los derechos del contribuyente, dado que el Consejo no es una instancia revisora y como expresamente dispone el Reglamento (art. 7.3º), las quejas y sugerencias no condicionan las restantes acciones o derechos que puedan ejercitar los interesados ya que, las contestaciones y demás actos del Consejo no constituyen ni reconocen

derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas, no siendo por ello susceptibles de recurso alguno. El Consejo desde 2001 ha dado prioridad a las propuestas de revocaciones, frente a las propuestas normativas.

El Real Decreto 1676/2009 ha extendido a todas las formas de revisión de oficio regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria esta facultad, sin perjuicio de señalar que el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación (artículo 3. 1.e) del Real Decreto).

3º. Sugerencias

Constituye el segundo gran bloque de competencias del Consejo, con la importante diferencia de que, mientras que para la resolución de las quejas el Consejo está limitado por las circunstancias puntuales del caso, en la tramitación de las sugerencias, el Consejo tiene una libertad de decisión muy superior. Precisamente por esa diferencia entre las quejas y las sugerencias, las normas de desarrollo establecen procedimientos distintos, muchos más flexibles para las segundas, admitiéndose incluso la presentación de sugerencias en forma anónima, como ya se ha dicho.

El Real Decreto 1676/2009 se ocupa pormenorizadamente de la tramitación de aquellas en su artículo 12.

12.3.3 Ámbito de las quejas y sugerencias.

Conforme establece el artículo 7 del Real Decreto 1676/2009, las quejas deberán tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de la Administración del Estado con competencias tributarias (Agencia Estatal de Administración Tributaria, Catastro, Tribunales Económico Administrativos y otros órganos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.). En particular, podrán presentarse quejas en relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, así como relativas a las deficiencias de los servicios (accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios).

En cuanto a las sugerencias, estas podrán tener por objeto la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la simplificación de los trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspenderá la tramitación del procedimiento ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. Las quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados.

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

Conforme al artículo 9 del Real Decreto 1676/2009, el Consejo inadmitirá las quejas y sugerencias en los siguientes supuestos:

a) Cuando su objeto no sea susceptible de queja o sugerencia de acuerdo con el artículo 7.

En particular, cuando se pretenda tramitar por esta vía recursos, reclamaciones o acciones distintas a las quejas o sugerencias, así como las denuncias a que se refiere el artículo 114 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios competentes. Tampoco se admitirán cuando se articulen como quejas las peticiones de información en general, así como las peticiones de información sobre los procedimientos de devolución tributaria u otros sujetos a plazos específicos, formuladas antes de la finalización de los dichos plazos. Ello se entenderá, sin perjuicio de la posibilidad de plantear ante el Consejo para la Defensa del

Contribuyente las quejas o sugerencias que se puedan deducir del funcionamiento de la Administración Tributaria en esos procedimientos.

b) No se admitirán las quejas o sugerencias formuladas por quienes no tengan atribuida la legitimación a la cual se refiere el artículo 8 del Real Decreto.

c) Cuando se omitan datos esenciales para la tramitación no subsanables, o bien, cuando, puesta de manifiesto tal circunstancia, no haya sido subsanada por el interesado.

d) Cuando se reiteren por el obligado tributario quejas o sugerencias anteriormente presentadas por él mismo que ya hubiesen sido resueltas, aunque se refieran a actos distintos, si entre la queja anterior y la nueva existe identidad sustancial de objeto.

El acuerdo de inadmisión a trámite de las quejas o sugerencias por alguna de las causas indicadas se pondrá de manifiesto al interesado en escrito motivado. En caso de que los defectos observados sean subsanables, se concederá al interesado el plazo de 10 días, contados desde el siguiente al de la notificación del requerimiento, para que los subsane. En caso de contestación al requerimiento y persistencia de las causas de inadmisión, se declarará ésta definitivamente, debiéndose comunicar dicha circunstancia al interesado. En caso de falta de contestación en plazo, se procederá al archivo del expediente.

La competencia para determinar la admisión o no de las quejas y sugerencias corresponde a la unidad operativa. La comisión permanente del Consejo será informada sobre los acuerdos de inadmisión adoptados y sus causas, pudiendo, en su caso, revisar dichos acuerdos.

No obstante lo anterior, de forma excepcional, cuando así lo considere procedente la comisión permanente, en aquellos supuestos en los que se haya acordado la inadmisión de la queja presentada, podrá elaborarse la propuesta o informe a que se refiere el artículo 3.1.e) del Real Decreto 1676/2009, en atención a las circunstancias puestas de manifiesto en el supuesto de que se trate.

12.3.4 Procedimiento para la tramitación de quejas y sugerencias.

Por Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en cuanto al procedimiento para la

presentación, tramitación y resolución de las quejas y sugerencias, y se crea su sede electrónica.

A) Presentación de quejas y sugerencias.

Actúan como unidades receptoras de quejas y sugerencias la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las Gerencias Catastrales y el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Las quejas y sugerencias pueden presentarse personalmente o mediante representación por todas las personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras, y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que tengan capacidad de obrar conforme a derecho, siempre y cuando quede debidamente acreditada su identificación. Las quejas relacionadas, directa o indirectamente, con un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria, solo podrán ser presentadas por quien tenga el carácter de interesado en dicho procedimiento.

De igual modo, y aunque es importante destacar que las sugerencias también podrán ser presentadas de forma anónima, su objeto se encuentra delimitado, ya que han de estar relacionadas con un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de la competencia de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, o con alguna de las actuaciones de sus servicios dependientes que tengan algún tipo de relación (directa o indirecta) con estos procedimientos.

Por lo que respecta a su presentación, las quejas o sugerencias podrán presentarse, dirigidas al Consejo, en las formas y lugares que autoriza la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aunque lo más común será presentarlas ante cualquier servicio o autoridad de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, ya sea personándose ante cualquier Unidad receptora, o mediante su envío por correo, fax u ser enviadas por medios electrónicos a las Unidades receptoras habilitadas para esta forma de recepción (sin que sea necesaria la obtención de un certificado de usuario).

Los Registros electrónicos de cada una de las Unidades receptoras (la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las Gerencias Catastrales y el Tribunal Económico-Administrativo Central) admitirán, a través de las aplicaciones informáticas habilitadas, las solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente. El Registro de quejas

y sugerencias será, para cada Unidad receptora, el integrado por las quejas y sugerencias inscritas por cada una de ellas en la aplicación informática del Consejo.

Las quejas y sugerencias podrán realizarse en cualquiera de las lenguas oficiales de la autonomía en la que las presenten con independencia del medio elegido, del mismo modo que se podrá adjuntar en todo caso la documentación adicional que se considere oportuna para su correcta tramitación.

En este punto es importante destacar que en caso de personación para la presentación, de conformidad con la norma sexta de la mencionada Instrucción, las unidades receptoras deberán auxiliar a los interesados en la cumplimentación de la hoja de inscripción y realizar un sucinto examen de la documentación presentada para que, de observar alguna anomalía, puedan manifestarlo verbalmente y subsanarla en el mismo acto. No obstante, aunque deberán hacer constar sus manifestaciones en una nota adjunta, no podrán rechazar ninguna presentación (a no ser obviamente que existieran omisiones sustanciales), absteniéndose, además, de efectuar cualquier indicación o valoración que pudiera influir en la intención de los interesados, así como de comprometer de algún modo el sentido de la resolución del asunto. Con independencia de la forma de presentación, las unidades receptoras deberán acusar recibo de todas las quejas y sugerencias, imprimiendo y entregando al interesado la hoja de datos de la queja o sugerencia, o mediante su envío por correo cuando se hubieren presentado por procedimiento distinto a la personación en la correspondiente Oficina.

B) Tramitación y resolución de quejas y sugerencias.

Una vez inscritas mediante su inclusión en la aplicación informática del Consejo por la correspondiente Unidad receptora, esta procederá a la remisión electrónica de la queja o sugerencia y, en su caso, la documentación complementaria, a la Unidad de tramitación competente en el plazo máximo de dos días.

En el plazo de diez días a contar desde el registro o inscripción de la queja en la aplicación informática del Consejo y con anterioridad al envío de la misma al servicio responsable, las Unidades de tramitación recabarán la información precisa para un adecuado conocimiento del problema y, en su caso, impulsarán la actividad de dichos servicios a efectos de la adopción de los acuerdos o decisiones relativos a la materia objeto de la queja.

Las Unidades de tramitación procederán a la remisión electrónica de las quejas a los servicios que hayan motivado su presentación, para su contestación a los interesados.

Los Servicios responsables deberán dar respuesta directa y por escrito a los interesados en el plazo de 15 días a contar desde el día siguiente a la remisión electrónica de la queja por la Unidad de tramitación. El Servicio responsable deberá comunicar a la Unidad de tramitación la solución adoptada, mediante la inclusión en la aplicación informática del Consejo de la contestación remitida al interesado. Transcurrido el plazo sin que los servicios responsables hubieran formulado contestación, la unidad operativa requerirá del servicio administrativo afectado la remisión de la respuesta que considerase procedente al interesado, en el plazo de 15 días a contar desde el siguiente a la recepción del requerimiento.

Si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de la contestación, el interesado se opone a la respuesta recibida, manifestando su disconformidad con ella expresamente ante el Consejo, o si el propio Consejo no se mostrase de acuerdo con la respuesta dada por el órgano responsable del servicio administrativo, se procederá a la tramitación de la queja ante los órganos del Consejo. El Consejo emitirá, en estos casos, las contestaciones que procedan en relación con los expedientes de queja, comunicándolas a los interesados y dando traslado de ellas al órgano responsable del servicio administrativo afectado por la queja.

Transcurrido los 15 días sin que los Servicios responsables hubieran formulado contestación, o transcurrido el mes sin que los interesados hayan mostrado disconformidad con la respuesta que les haya sido enviada por dichos Servicios, las unidades de tramitación emitirán un informe en relación con estos expedientes y los remitirán a los órganos competentes del Consejo.

Cuando el Consejo tuviera conocimiento de la tramitación simultánea de una queja y de un procedimiento de revisión de cualquier naturaleza sobre la misma materia, podrá abstenerse de tramitar la primera, comunicándolo al interesado, teniendo en cuenta el motivo de la queja y su relación con el objeto del procedimiento revisor del que se trate. La abstención determinará el archivo de la queja presentada, archivo que deberá comunicarse conjuntamente con la abstención.

La abstención no se producirá en relación a las cuestiones relacionadas con las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios.

De forma excepcional, cuando así lo considere procedente la comisión permanente, en aquellos supuestos en los que se haya acordado la abstención, podrá elaborarse la propuesta o informe a que se refiere el artículo 3.1.e), en atención a las circunstancias puestas de manifiesto en el supuesto de que se trate.

Si el Consejo tuviese conocimiento de la existencia de actuaciones penales en relación con los actos y procedimientos a los que la queja se refiera, se abstendrá de seguir el procedimiento. La abstención determinará el archivo de la queja presentada, archivo que deberá comunicarse al interesado conjuntamente con la abstención.

El plazo máximo de duración del procedimiento será de seis meses. Este plazo se contará desde la fecha en que la queja haya tenido entrada en el registro del Consejo para la Defensa del Contribuyente. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de la exposición de hechos ni de los argumentos jurídicos que el obligado tributario hubiera incorporado en su escrito de queja, sin perjuicio de que este pueda poner de manifiesto la demora ante el Consejo.

De todos modos, téngase en cuenta que, igual que la propia interposición de quejas y sugerencias, su presentación no será equivalente en ningún caso a la presentación de un recurso administrativo, del mismo modo que no interrumpirá ningún plazo ni impedirá la presentación de los recursos pertinentes a los actos objetos del mismo.

Finalmente, debe añadirse que el interesado podrá desistir de su queja en cualquier momento dando lugar a la finalización inmediata del procedimiento en cuestión, aunque la unidad central podrá acordar la prosecución de la misma por entender la existencia de un interés general en las cuestiones planteadas.

Por lo que respecta a la tramitación de sugerencias, debe resaltarse únicamente que irá a cargo de la Unidad Central del Consejo que informará de las mismas y las remitirá a la Comisión Permanente del Consejo para su estudio y contestación, aunque, cuando así se decidiera, la propia Unidad Central podrá cursar la oportuna contestación.

Cuando las sugerencias pongan de manifiesto el desacuerdo con las normas tributarias, se remitirán, para su contestación, a los órganos de la Administración Tributaria a quienes corresponda la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

Por último, debe señalarse que, igual que ocurre en relación con las quejas, las unidades de tramitación podrán acordar la acumulación de expedientes para su tramitación conjunta, ya sea cuando se trate de quejas presentadas por distintas personas que coincidan en lo sustancial de los hechos o problemas puestos de manifiesto, de sugerencias coincidentes en su contenido o, en ambos casos, cuando sean formuladas por una misma persona y referidas a cuestiones de similar naturaleza (siempre que no sean, obviamente, una mera reiteración).

Vista la principal regulación y el funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, queda claro que, su existencia pretende fortalecer la función de atención al ciudadano, articulando diversos medios de reacción contra los incumplimientos en que pueda incurrir el personal de la Administración Tributaria del Estado y las deficiencias de los servicios, aunque, como ya se ha señalado, la presentación de quejas o sugerencias no interrumpirá ningún plazo ni tendrá nunca carácter de recurso administrativo (artículo 7.3 del Real Decreto 1676/2009).

Asimismo, de conformidad con dicho artículo, tampoco se podrá interponer recurso alguno contra las contestaciones que realice el Consejo o la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, lo que comporta que, a pesar de la idoneidad de la existencia de este órgano como mecanismo de agilización y dinamización de tales presentaciones, su eficacia para el contribuyente afectado se va a ver muy limitada, salvo en aquellos casos en que se hayan producido incumplimientos u omisiones determinantes de revocación del acto por el órgano administrativo competente, a la vista de la propuesta efectuada por el Consejo.

Además la adscripción y supeditación de dicha figura a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que tiene además la competencia de reelaborar sus normas de funcionamiento, desdibuja en gran medida su autonomía e independencia, por lo que, a nuestro juicio hubiera sido más conveniente integrar este órgano en la institución del Defensor del Pueblo, creando una Dirección adjunta especializada en materia tributaria. Así se conseguiría un órgano independiente, que desarrollaría sus funciones sin depender orgánicamente de la Administración cuyo funcionamiento tiene que controlar, del mismo modo que

podría dar acogida a las reclamaciones y quejas de los contribuyentes respecto de todas las Administraciones tributarias, incluidas las de Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales.

En el ANEXO II del presente trabajo se exponen datos relativos a las actividades del Consejo correspondientes a los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, así como una muestra de las resoluciones del Consejo más significativas.

12.4 LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE AUTONÓMICOS.

Como hemos visto en el apartado correspondiente, la figura del Defensor del Pueblo ha tenido un éxito extraordinario en nuestro país, y a los defensores del pueblo que, con diversas denominaciones, han sido creados en las diferentes Comunidades Autónomas, se han añadido figuras de parecido contenido con un ámbito de competencias sectorial tales como defensores del menor, el defensor del vecino, del usuario, del asegurado, del cliente bancario, y otras muchas, tanto en el sector público como en el privado.

A esta tendencia no se ha sustraído la materia tributaria, y aun existiendo en el ámbito autonómico la institución del Comisionado Parlamentario, entre cuyas competencias está el velar por el buen funcionamiento y el respeto a los principios tributarios constitucionales y estatutarios por parte de las Administraciones tributarias autonómica y local en su ámbito territorial, en muchas Comunidades Autónomas se crea la figura del Defensor del Contribuyente de ámbito autonómico, y como veremos después, también defensores del contribuyente en los Ayuntamientos, con el consiguiente solapamiento de las funciones de todos, incluido el propio Defensor del Pueblo estatal. No obstante, las funciones del Defensor del Contribuyente son, en cualquier caso, mucho menos pretenciosas que las de un Defensor del Pueblo en esta materia.

Como era previsible, la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente estatal se ha extendido a las Administraciones autonómicas y locales, incluso podría decirse que la actual LGT parece imponerlo, si tenemos en cuenta que aspira

a regular los aspectos esenciales del régimen de los tributos autonómicos y locales¹⁸² .

Hay que decir, no obstante, que en esta materia tal vocación de aplicación generalizada se ve entorpecida por la mención expresa de la Secretaría de Estado de Hacienda como órgano del que depende el Consejo, puesto que es evidente que este órgano sólo existe en la Administración General del Estado. Esto tiene como consecuencia, por ejemplo, que las normas reglamentarias que rigen el Consejo estatal no se apliquen directamente a las CCAA, sin perjuicio de que puedan ser modelo a tener en cuenta en las regulaciones reglamentarias que se hagan de estos órganos defensores autonómicos.

Ejemplos de estas instituciones a nivel autonómico son el Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid, creado por Decreto 22/1999, de 11 de febrero, como órgano de estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid, y el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León, creado por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre, el primero unipersonal y el segundo colegiado, por citar algunos.

Esta institución puede configurarse como órgano unipersonal, o bien, como órgano colegiado. No cabe la menor duda de que un órgano unipersonal presenta como ventajas la sencillez en su funcionamiento y la rapidez de actuación; pero, por el contrario, la existencia de un órgano colegiado garantiza una mejor distribución de responsabilidades.

Lo que parece claro es que si se prefiere la existencia de un órgano unipersonal la designación debería recaer sobre alguien ajeno a la organización de la Hacienda a la que, al menos de forma teórica, como magistratura de opinión, debe controlar, lo que sucede, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid.

La existencia de un órgano colegiado plantea, sobre todo, el problema de su composición. Posiblemente la mejor solución sería designar a personas que no

¹⁸² Véase SOLER ROCH, M.T., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., SERRANO ANTÓN, FERNANDO: "Los Defensores del Contribuyente". Fundación Coloquio Jurídico Europeo. 2010.

tuvieran relación con la Administración controlada, pero no son desdeñables los argumentos que pueden esgrimirse a favor de la presencia en el órgano de control de algunos miembros de la Hacienda pública implicada, pues de este modo se cumplen dos finalidades:

a) El procedimiento de resolución de las quejas puede simplificarse porque, al poderse oír su voz en el órgano de control, ya no es necesario establecer expresamente un trámite de audiencia o alegaciones de la Hacienda afectada.

b) De este modo, conoce de primera mano los motivos de la insatisfacción de los ciudadanos con ocasión de la aplicación de los tributos, con lo que puede ponerse remedio con rapidez.

En la práctica este tipo de órganos suele ser mixto, en el sentido de que está formado por personas vinculadas y por personas ajenas a la Administración Tributaria controlada.

Al igual que cualquier otro órgano defensorial de los que aquí contemplamos, el rasgo fundamental que debe buscarse es la independencia funcional, que le proporciona la necesaria autoridad moral en la que encuentran sustento sus resoluciones. Tratándose siempre de órganos dependientes orgánicamente de la Administración controlada, en su composición y régimen interno estará la consecución de un mayor o menor grado de independencia. En cualquier caso, sería deseable alejar lo más posible incluso orgánicamente la posición del órgano defensorial de la Administración controlada.

Las funciones del Defensor del Contribuyente autonómico, son análogas a las del Consejo para la Defensa del Contribuyente estatal, pero en su propio ámbito competencial. Así:

a) Recibir las quejas de los ciudadanos relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que represente un mal funcionamiento de la Administración tributaria de la Comunidad y de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

b) Recabar la información necesaria acerca de las quejas recibidas al efecto de verificar y constatar su trascendencia real y, posteriormente, formular las correspondientes sugerencias para adopción de las medidas que fueran procedentes.

c) Recibir las sugerencias, formuladas por los ciudadanos, relativas a la mejora de la calidad de los servicios, al incremento del rendimiento o del ahorro del gasto público, a la simplificación de trámites administrativos, y cualesquiera otras que conduzcan a un mayor grado de satisfacción de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria de la Comunidad.

d) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, tanto en lo que se refiere al ámbito de regulación de los tributos como a su aplicación.

e) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes.

f) Cualesquiera otras que se contemplen en los respectivos reglamentos orgánicos.

El proceso de resolución de las quejas presentadas, fundadas, siempre llevará consigo una labor de investigación que comenzará por el necesario informe de los órganos administrativos afectados.

En el ANEXO III a modo de ejemplo, reproducimos los aspectos que hemos considerado más interesantes de la Memoria 2013 del Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León.

12.5 LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE EN LA ADMINISTRACIÓN MUNICIPAL.

12.5.1 Antecedentes y normativa reguladora.

El derecho de todos los ciudadanos a participar en los asuntos públicos es, además de un derecho fundamental reconocido en nuestra Constitución, uno de los pilares sobre los que se asienta la idea de democracia y uno de los procedimientos más eficaces para que aquellos puedan juzgar la acción de sus gobiernos.

Ahora bien, el ejercicio pleno de este derecho fundamental no se agota con la facultad de participar en los asuntos públicos directamente, o por medio de representantes libremente elegidos, sino que abarca un conjunto de libertades

conexas que lo refuerzan y complementan, como son los derechos de iniciativa o consulta popular, de petición, de información, y de libre asociación, entre otros.

Una de las fórmulas tradicionales para hacer efectiva la participación ciudadana es la posibilidad de presentar quejas, reclamaciones o sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, o sobre la calidad de los servicios públicos que el ciudadano recibe de esta. Para fomentar este instrumento participativo en las “grandes ciudades”, donde existe un mayor riesgo de distanciamiento entre ciudadanos y gobernantes, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, en su artículo 132 ha previsto la creación de una Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones, formada por miembros del Pleno del Ayuntamiento, con participación de todos los grupos políticos municipales, con la finalidad de dar participación a los vecinos y para la defensa sus derechos ante la Administración municipal.

Algunos Ayuntamientos de los denominados en la ley “municipios de gran población” como el de Madrid, en cumplimiento de este mandato legal, ya han regulado la composición y funcionamiento de dicha Comisión a través de un Reglamento Orgánico del Pleno, y en dicho Reglamento se ha previsto la creación de la figura del defensor del contribuyente, para la tramitación de las quejas, reclamaciones y sugerencias que pudieran presentarse en relación con el funcionamiento de los servicios tributarios municipales o los procedimientos administrativos de esta naturaleza, concibiéndola como un órgano encargado de canalizar las relaciones de la Administración municipal con la mencionada Comisión.

El defensor del contribuyente municipal rendirá cuentas periódicamente de su actividad ante la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, y publicará anualmente una memoria en la que se reflejarán el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio, y las propuestas de medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejora del sistema fiscal local y su correspondiente aplicación.

La creación del Defensor del Contribuyente se enmarca, pues, dentro de la voluntad de mejorar la prestación de servicios a los contribuyentes, mediante la técnica de dotar a éstos de un instrumento de fácil acceso y ágil para hacer llegar a la Administración Municipal las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios

tributarios y las iniciativas para incrementar la calidad de los mismos y obtener de aquella una pronta respuesta.

En el caso del Ayuntamiento de Madrid, por ejemplo, se crea, adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, la Oficina del Defensor del Contribuyente para la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con los servicios tributarios municipales¹⁸³.

12.5.2 Funciones del Defensor del Contribuyente en el ámbito municipal.

Sus funciones serán las típicas de la institución, referidas a su ámbito competencial, la aplicación de los tributos por los servicios tributarios municipales.

A modo de ejemplo, en el caso de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, el artículo segundo de su Reglamento de creación (Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004), le atribuye las siguientes funciones:

a) Recibir y tramitar las quejas, reclamaciones o sugerencias formuladas por los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones u otras deficiencias que se observen en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de los servicios tributarios municipales, recabando de éstos cuanta información fuere precisa para el esclarecimiento de los hechos que las hubieren originado.

b) Elaborar los informes y contestaciones que procedan, notificándolas al interesado.

c) Remitir, trimestralmente, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, a través de la Concejalía de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, copia de las quejas, reclamaciones y sugerencias recibidas, así como de las contestaciones dadas a las mismas.

d) Formular a los servicios pertinentes las recomendaciones que estime precisas para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes en

¹⁸³Véase Decreto del Alcalde, de 9 de julio de 2004, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. B.O. Ayuntamiento de Madrid 30/09/2004 núm. 5619 pág. 3275-3277.

relación a las quejas, reclamaciones y sugerencias presentadas. Simultáneamente, dichas recomendaciones serán remitidas, para su constancia y conocimiento, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones.

e) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en el art. 29 de la Constitución, en materia tributaria, el cual se regirá, en cualquier caso, por su legislación específica.

f) Elaborar una Memoria anual en la que quede reflejado el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejor defensa y garantías de los contribuyentes.

g) Tramitar las quejas que el Defensor del Pueblo envíe por el mal funcionamiento de los servicios tributarios municipales.

Todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributarios municipales, serán remitidas a la Oficina del Defensor del Contribuyente para su conocimiento y efectos oportunos.

12.5.3 Derechos de los contribuyentes en relación al Defensor del Contribuyente.

Frente a las potestades de la Administración se encuentran los derechos, en este caso, de los contribuyentes, que no son un reflejo literal de los derechos contenidos del artículo 34 de la Ley General Tributaria, dado que estos van de suyo, sino que se trata de determinar los derechos en relación con la labor del Defensor del Contribuyente.

Pues bien, pueden enumerarse los siguientes:

a) Los obligados tributarios tendrán derecho a presentar cuantas quejas y reclamaciones tuvieren por conveniente, por los retrasos, desatenciones u otras deficiencias en la prestación de los servicios tributarios del Ayuntamiento de Madrid, así como a formular las sugerencias que crean de interés para mejorar la calidad de los mismos.

b) Igualmente, los obligados tributarios tendrán derecho a ser informados, en cualquier momento, del estado de tramitación de las quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas y a ser notificados del resultado de las mismas.

c) Las quejas y reclamaciones formuladas no tendrán la consideración de recurso administrativo y su presentación no paralizará o interrumpirá los plazos dispuestos en la normativa vigente sobre tramitación y resolución de los procedimientos tributarios en curso en los que el obligado tributario pudiera tener interés directo o indirecto, ni, tampoco, condicionará el ejercicio de cualesquiera otras acciones y derechos que pudieran corresponder a aquellos de conformidad con la legislación en vigor.

12.5.4 Capacidad y legitimación.

Las quejas, reclamaciones y sugerencias podrán presentarse, personalmente o mediante representación, por todas las personas físicas y jurídicas con capacidad de obrar conforme a derecho, españolas o extranjeras, que estén debidamente identificadas, siempre que se refieran a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia de los órganos municipales con los que aquellas estuvieren relacionadas directa o indirectamente.

12.5.5 Procedimiento: presentación, tramitación y resolución.

El procedimiento de tramitación de las quejas responderá siempre a un esquema sencillo, acorde con la propia organización municipal del Ayuntamiento respectivo. A modo de ejemplo, volvemos a referirnos al procedimiento descrito en el Reglamento regulador de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid.

Las quejas, reclamaciones y sugerencias, que no tendrán en ningún caso naturaleza de recurso administrativo, se pueden presentar por diversos canales.

La flexibilidad que debe acompañar la defensa de los contribuyentes exige una amplia gama de posibilidades en la presentación de las quejas, desde la presentación de instancias por escrito en las Oficinas de Información y Atención al Ciudadano que existen en todas las Juntas Municipales de Distrito, o bien de forma directa, ante la propia oficina del Defensor del Contribuyente, en los registros de los servicios municipales, etc. También podrán ser remitidas por correo ordinario, fax u otros medios telemáticos habilitados a los Registros y Oficinas indicadas, quienes facilitarán al interesado, si lo solicitara, el correspondiente acuse de recibo.

La tramitación de las mismas se regirá por los principios de agilidad, eficacia, imparcialidad y el de búsqueda del mejor servicio al obligado tributario

El Defensor del Contribuyente podrá inadmitir las quejas y reclamaciones anónimas y, además, aquellas otras en las que se produzcan las siguientes circunstancias:

- a) Que carezcan de motivación o no aporten datos para la determinación y concreción de los hechos objeto de las quejas y reclamaciones.
- b) Que tengan por objeto la tramitación de recursos o acciones distintas a las competencias específicas del Defensor del Contribuyente.
- c) Que sean reiteración de otras ya resueltas por el Defensor del Contribuyente presentadas por el mismo interesado.

Ninguna otra oficina municipal podrá inadmitir quejas, reclamaciones o sugerencias referidas al funcionamiento de los servicios tributarios.

La inadmisión será motivada y se notificará al interesado.

Se podrá acordar la acumulación de expedientes en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se trate de quejas o reclamaciones suscritas por distintos interesados pero exista, entre ellas, una identidad sustancial o íntima conexión.
- b) Cuando se trate de quejas o reclamaciones formuladas por una misma persona y estén referidas a cuestiones de similar naturaleza y no consistan en una reiteración.

Admitida la queja o reclamación, la Oficina del Defensor del Contribuyente recabará, sin mayor dilación, de los servicios responsables cuanta información sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que las motivan y, en su caso, la determinación de las medidas correctoras que hayan de adoptarse por los mismos.

Dicha información será facilitada por los servicios responsables en el plazo de diez días.

En el ejercicio de sus funciones, el Director o los Consejeros de la Oficina, por delegación de aquél, podrán personarse en cualquier dependencia municipal y hacer las entrevistas que estimen pertinentes, proceder al estudio de los expedientes y documentación necesaria y acceder a cualquier otro dato relativo a la queja o reclamación.

A los efectos descritos, se establece la obligación de los servicios correspondientes de colaborar y apoyar a los miembros de la Oficina del Defensor

del Contribuyente en el desarrollo de sus funciones y en la búsqueda de la solución más adecuada a las quejas y reclamaciones formuladas.

Recibida la información solicitada, la Oficina del Defensor del Contribuyente elaborará, en plazo no superior a quince días, la contestación razonada a la queja o reclamación presentada.

La contestación se notificará al interesado en el plazo de diez días.

Cuando las quejas o reclamaciones pusieran de manifiesto conductas presuntamente constitutivas de infracción penal o administrativa, la Oficina del Defensor del Contribuyente realizará cuantas investigaciones sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos denunciados. De persistir dicha presunción, se abstendrá de resolver y remitirá, de inmediato, copia íntegra de lo actuado al Área Delegada de Personal para que inicie los procedimientos o actuaciones que correspondan, dentro del ámbito de sus competencias, lo que se pondrá en conocimiento de quien formuló la queja o reclamación.

Los interesados podrán desistir en cualquier momento de las quejas o reclamaciones formuladas, dándose por finalizado el procedimiento, salvo que la Oficina del Defensor del mismo.

En cuanto a la terminación del procedimiento, hay que señalar que las contestaciones dictadas no serán susceptibles de recurso.

En el ANEXO IV a modo de ejemplo, reproducimos los aspectos que hemos considerado más interesantes de la Memoria 2012 sobre la gestión de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, que estuvo en funcionamiento hasta diciembre 2012.

Por acuerdo de la Junta de Gobierno Local de la ciudad de Madrid de 20 de diciembre de 2012 se aprueba tanto el Programa de medidas de eficiencia organizativa y de recursos humanos del Ayuntamiento de Madrid y de sus Organismos Autónomos, como la estructura del Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública. La Oficina del Defensor del Contribuyente cambió en su estructura y dependencia pasando a denominarse Oficina de Sugerencias y Reclamaciones y de Atención al Contribuyente, con rango de Subdirección General dependiendo de la Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano y aunando en sus competencias la gestión de todas las sugerencias y reclamaciones con independencia de su carácter.

12.6 CONCLUSIONES SOBRE LA FIGURA DEL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE.

Desde un principio, las características de esta figura hacen surgir argumentos tanto a favor como en contra de su creación. Dos son las cuestiones especialmente controvertidas, la primera, es su ubicación en la estructura administrativa en relación con un control independiente; y, la segunda, los efectos de sus resoluciones, es decir, el encaje de sus resoluciones en el sistema legal de recursos y reclamaciones existente.

En cuanto a la primera cuestión, se ha criticado su labor en cuanto que este órgano podría estar realizando funciones ya asumidas por otros órganos administrativos, así, por ejemplo, uno de los objetivos del defensor del contribuyente es promover la calidad de los servicios prestados al contribuyente, objetivo que puede solaparse con el de aquellos órganos que existen específicamente creados en las distintas Administraciones para el control y promoción de la calidad de los servicios públicos. Lo mismo ocurriría en el caso que se lleve a cabo un papel de auditoría interna por parte del defensor del contribuyente, en cuyo caso la confusión se puede dar con los servicios de control interno o la Inspección de los servicios, existente en todas las Administraciones.

Las quejas no son recursos, pero promueven una actividad de investigación y someten a los órganos administrativos que han tramitado los expedientes objeto de la queja, a la obligación de evacuar un informe al respecto relativo a la legalidad del acto y al respeto de las normas procedimentales aplicables al caso, lo que permite a algunos críticos mantener que es abrir una puerta de atrás para la impugnación de actos firmes. Estos mismos autores señalan que las resoluciones de los defensores no tienen una eficacia directa e inmediata, que son simples opiniones, sin posibilidad alguna de obligar a su cumplimiento, y que el efecto contrario, es decir, el incumplimiento por parte de los servicios no lleva aparejada ninguna sanción. Esta cuestión es fundamental, como es la propia naturaleza jurídica de las resoluciones que emite el Defensor, ya que no son acto administrativo, ni supone que tengan una eficacia directa e inmediata. Ahora bien, esto tampoco quiere decir que no tenga importancia alguna en el mundo del Derecho. Es claro, que cualquier funcionario al que se le ponga de manifiesto la inadecuación de un acto administrativo al Derecho, tratará de rectificar, y además,

nada impide que las resoluciones de cualquier Defensor puedan ser utilizadas en un juicio para la mejor defensa de su derecho, o como prueba de la responsabilidad de la Administración.

Todo ello, por no hablar de la legitimidad y la fuerza moral que debe arropar la institución, y que sin duda, son la mejor herramienta para la eficacia de sus resoluciones. Así mismo, todo esto debe conjugarse con el necesario diálogo que debe existir en la toma de decisiones con trascendencia tributaria, en supuestos conflictos, entre el Defensor del Contribuyente, y los servicios tributarios de la Administración respectiva.

La creciente expansión de este tipo de órganos en la Administración, piénsese en el defensor del menor, el defensor del vecino, y varios más, e incluso fuera de ella en el ámbito privado, por ejemplo, el defensor del cliente, hace pensar que se trata de una demanda que no había sido cubierta hasta el momento de manera satisfactoria.

En este sentido, se observa la presentación de quejas sobre cuestiones que habitualmente no se impugnan, por falta de cauce procesal probablemente, como los actos de trámite, o bien cuestiones para los que no existe una normativa clara de desarrollo, en fin, se aprecia la utilidad de este medio como instrumento que complementa el régimen general de impugnación. Solamente hay que considerar el elevado volumen de las quejas y sugerencias recibidas por estos órganos.

En conclusión, las críticas a esta figura pueden agruparse en las cuatro siguientes:

1. Este tipo de órganos dedicados a la defensa pueden solaparse con otros dirigidos a la inspección de servicios o de control interno.
2. El sistema legal referido a las resoluciones que dicta esta institución, así como sus informes, no está muy definido, además su eficiencia es cuestionable porque no está armado de ninguna fuente legal para imponer decisiones sobre cualquier otro órgano, ni tampoco tiene los medios de reacción necesarios para el caso de incumplimiento de un departamento de la Administración.
3. Ha desplazado o subsumido el derecho de queja o petición.
4. Los defensores se justifican, de alguna manera, por el mal funcionamiento del sistema legal de impugnación de actos administrativos.

Sin duda alguna, todas las críticas anteriores tienen su razón de ser, pero al mismo tiempo, la crítica ensalza las razones por las que se han creado, en definitiva, por el déficit en la defensa de los derechos y las garantías de los contribuyentes, que no se encontraba cubierto satisfactoriamente por el derecho de queja o de petición. Además, las memorias presentadas por estas instituciones de defensa se revelan como un buen complemento a los métodos habituales de impugnación.

En nuestro sistema legal, sólo los actos administrativos pueden ser impugnados, sin embargo, muchas cuestiones enmarcadas en la fase preliminar del proceso y que determinan la conclusión final del mismo, no pueden ser impugnadas, por lo que en estas situaciones los defensores del contribuyente pueden actuar, sin tener que esperar al final del procedimiento, y sin entrar en conflicto con los recursos administrativos.

El problema principal radica en la naturaleza de las resoluciones o decisiones adoptadas por el Defensor del Contribuyente. Como es sabido, estas resoluciones no son actos administrativos, ni tampoco sirven como base para exigir a la Administración una acción determinada. No obstante, esto no quiere decir que no tenga ningún significado legal, ya que, como se ha dicho, estas resoluciones, por ejemplo, pueden servir como base, o como prueba complementaria, del control al que se somete a la Administración tributaria por los Jueces y Tribunales.

A pesar de la delicada posición que ocupa en el procedimiento de aplicación de los tributos, el Defensor del Contribuyente es capaz de llevar a cabo satisfactoriamente las funciones para las que ha sido creado, siempre y cuando se cumplan determinadas premisas:

1. El aspecto más importante de la institución reside en la influencia moral que puede ejercer sobre los contribuyentes y la Administración tributaria bajo su control, aspecto que debe ser analizado junto con su capacidad de persuadir.
2. Los objetivos establecidos sólo pueden ser alcanzados si se posee una cierta independencia de la Administración que ha de controlar.
3. La Administración tributaria objeto de control debe asumir, si no desde un punto de vista estrictamente legal, sí desde luego desde el punto de vista moral, las sugerencias y recomendaciones del Defensor del Contribuyente.
4. La complementariedad de los Jueces y Tribunales con los Defensores del Contribuyente significa que su existencia no da lugar a una innecesaria

duplicidad como algunos han aventurado, sino todo lo contrario, permite a los ciudadanos y usuarios de los servicios públicos elegir la forma apropiada de impugnación que prefieran, según sus circunstancias. Alguien que quiera una sentencia, obviamente vinculante, tiene el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Una posibilidad adicional consiste en impugnar ante el Defensor del Contribuyente en lugar de ante un Juez o Tribunal. Eligiendo para ello al Defensor, el ciudadano evita costes y consigue un resultado más rápido. Además los procedimientos de los Defensores son más flexibles que aquellos otros ante un órgano jurisdiccional.

Debido a que en nuestro país existen distintos niveles de Defensores del Contribuyente, como hemos visto, estatal, autonómico y local, cada uno, como no podía ser de otra manera, con competencias materiales y territoriales diversas, se tiene que articular alguna fórmula de colaboración entre ellos. Cuando menos, esto serviría para aunar criterios y compartir experiencias. Hay que hacer notar, que la remisión de quejas entre defensores es habitual, puesto que en muchas ocasiones el contribuyente, desconociendo el distinto ámbito competencial de las instituciones, presenta, por ejemplo, una queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa a la gestión tributaria realizada por los servicios correspondientes de un Ayuntamiento, y que, por tanto, el Consejo, no es competente para conocer, por lo que la remitirá al Defensor municipal que corresponda.

En cualquier caso, la creación de un Defensor del Contribuyente tiene dos efectos claros:

1. Complementa los instrumentos de diálogo y de defensa existentes para los contribuyentes; y
2. Posee, a medio plazo, un efecto positivo sobre el funcionamiento de los servicios públicos, aumentando la eficiencia y la calidad de los servicios que presta la Administración tributaria.

En conclusión, el Defensor del Contribuyente puede ser un instrumento idóneo y fundamental para lograr una mayor transparencia y calidad en la prestación de los servicios tributarios, y para alcanzar el buscado equilibrio en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, insistiendo en que para ello, es fundamental el logro de la suficiente independencia de que ha de gozar el Defensor del Contribuyente respecto de la Administración a controlar.

12.7 LA NECESARIA COORDINACIÓN ENTRE EL DEFENSOR DEL PUEBLO Y LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE.

Para terminar, y sin ánimo de ser recurrentes, volvemos a incidir en la idea ya expresada de que el Defensor del Contribuyente, ya nos refiramos al ámbito estatal, autonómico o local, podía haber nacido como órgano específico dependiente del Defensor del Pueblo, o bien, ser sustituido por un reforzamiento de los servicios de éste especializados en cuestiones fiscales.

Pero esto no ha sido así, quizá buscando que cada Administración cuente con un instrumento más que le sirva para un mayor acercamiento al ciudadano, sensación de proximidad; al tiempo que estos Defensores sectoriales contarán también con un mejor conocimiento de la propia Administración controlada, y de los resultados obtenidos por sus intervenciones en cuanto a la mejora de los servicios prestados.

En cualquier caso, la naturaleza jurídica de las instituciones, y los instrumentos a disposición de cada una, son claramente distintos, pero existen, eso sí, unos fines comunes. Por ello, deben arbitrarse sistemas de cooperación entre ambas instituciones, y así, por ejemplo, en el Decreto de creación del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid se estableció que “todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributarios municipales, serán remitidas a la Oficina del Defensor del Contribuyente para su conocimiento y efectos oportunos”. Es decir, se atribuye al Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid la competencia para tramitar las quejas presentadas ante el Defensor del Pueblo que se refieran a los actos o al funcionamiento de la Administración tributaria de dicho Ayuntamiento.

Este precepto, por tanto, trata de coordinar la actividad de uno y otro Defensor, al unificar el tratamiento de las quejas presentadas ante el Defensor del Pueblo de temas tributarios municipales. Esto, al mismo tiempo que coordina, deja constancia del solapamiento existente en esta materia entre ambas instituciones. En la práctica, no ha sido la primera vez, ni será la última, que los contribuyentes presentan ante ambos órganos, quejas, que como ya se ha adelantado, pasarán en todo caso por el Defensor del Contribuyente, dándoles un trato idéntico; resolviendo la queja en el caso de que se interponga ante el mismo, o bien, informando la resolución, en el caso de que se solicite informe por el Defensor del

Pueblo. Se llega, por tanto, a la misma solución, reiterando esfuerzos, en ocasiones, para nada.

Todo lo anterior pone de manifiesto lo necesario que hubiera sido el estudio de las interrelaciones entre todas estas instituciones que comparten un fin común, puesto que la colaboración mutua redundaría en beneficio de todos, para evitar duplicidades y respuestas divergentes, que puedan producirse, para los mismos casos.

ANEXO I.

DEFENSOR DEL PUEBLO. INFORME A LAS CORTES GENERALES AÑO 2013.

Los expedientes tramitados por el Defensor del Pueblo descendieron un 88 % en 2013 respecto al año anterior, cuando se dispararon por las miles de reclamaciones contra la supresión de la paga extra de los funcionarios, aunque con relación a las quejas el descenso ha sido del 32,2 %.

La defensora del pueblo, Soledad Becerril, ha presentado en el Congreso y el Senado la Memoria Anual de la institución correspondiente a 2013, que registra un total de 33.167 expedientes, mientras que en 2012 hubo 280.592.

En cuanto a las quejas presentadas por los ciudadanos, sumaron 22.692, frente a las 33.478 de 2012.

En cuanto a los sectores a los que se referían las quejas, la mayoría hacía referencia a la función y empleo públicos (11.529), por delante de la actividad económica (3.550), la administración de justicia (2.204), la sanidad (1.854), la seguridad social (1.385), la hacienda pública (1.267), la política social (1.219) y la educación (1.115).

Según indica la responsable de esta institución en la introducción del informe, en 2013 se comprueba que las circunstancias de 2012 de “difícil situación económica por la que atravesaba España no han cambiado de manera súbita y que las dificultades económicas continúan, aunque las perspectivas de los últimos meses puedan alentarnos para tiempos venideros”.

Total de expedientes iniciados de quejas individuales y colectivas, así como de actuaciones de oficio, correspondientes al capítulo de Haciendas y tributos por el Defensor del Pueblo desde 1995 a 2013:

1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
600	594	630	679	509	613	2168	537	650	1531
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
503	952	1366	1667	1859	829	837	1076	1252	18852

Fuente: Oficina del Defensor del Pueblo.

Extractos del Informe anual a las Cortes Generales.

“1. RESUMEN ESTADÍSTICO Y PRESUPUETARIO.

El Defensor del Pueblo ha recibido este año 22.692 escritos de queja de los ciudadanos, a los que hay que añadir 10.128 escritos de solicitudes de recurso de inconstitucionalidad. Hay que tener en cuenta que una parte de esos escritos van acompañados por un número significativo de firmas, de manera que la suma total de ciudadanos que han acudido por escrito a esa Institución es de 280.852.

A ello hay que añadir aquellos ciudadanos que han sido atendidos personalmente por la Institución, en un total de 19.673: presencialmente 3.251; por teléfono 16.422 (de ellos, 6.614 por la línea 900).

Asimismo, el portal de la Institución recibió 390.622 visitas, y en 6.842.109 ocasiones se entró en distintos de sus apartados (páginas visitadas dentro del portal).

A lo largo del año se realizaron 347 actuaciones de oficio, es decir, abiertas por iniciativa de la Institución.

Un dato significativo del trabajo del Defensor del Pueblo es el resultado de sus actuaciones. Respecto a los datos de 2013, ese resultado se refleja –en los expedientes cuya tramitación ya ha sido concluida al cerrar el presente informe– en los siguientes términos:

- 1.050 expedientes se han resuelto positivamente, es decir, se ha subsanado el problema que había alegado el ciudadano, con la actuación del Defensor del Pueblo;

- en 2.363 expedientes se ha determinado que se cerraba la queja porque la Administración no había actuado de una forma incorrecta;

- en 228 expedientes la Administración ha considerado que no se podía modificar su actuación.

Consecuencia de estas quejas y actuaciones, el Defensor del Pueblo ha formulado ante las distintas Administraciones 236 Recomendaciones, 302 Sugerencias, 170 Recordatorios de deberes legales y 3 Advertencias. Esas resoluciones de la Institución se han concretado de la siguiente manera:

- 93 Recomendaciones han sido admitidas, 32 rechazadas y 111 están pendientes de respuesta por parte de la Administración concernida, en el momento de cerrar el presente informe;

- 104 Sugerencias han sido admitidas, 28 rechazadas y 170 aún están pendientes de contestación”.

“1.1. TOTAL DE EXPEDIENTES DEL AÑO 2013.

1.1.1. Expedientes de queja, de actuación y de solicitud de recurso.

En términos globales, en el año 2013 la Institución ha gestionado un total de 33.167 expedientes que se corresponden con los tres grandes grupos de clasificación en este informe anual: quejas, actuaciones de oficio y solicitudes de interposición de recurso de inconstitucionalidad”.

“CUADRO 1. Número de expedientes de queja, de actuación de oficio y de solicitud de recurso abiertos durante 2013 y su comparativa con 2012.

		2013	2012
De queja	Individuales	18.422	19.143
	Agrupados	4.270	14.335
	Total	22.692	33.478
De actuación de oficio	Oficio	347	371
	Total	347	371
	Individuales	99	158
De solicitudes de recurso	(*) Agrupados	10.029	(**)246.585
	Total	10128	246.743
TOTAL		33.167	280.592

(*) Quejas y solicitudes de igual contenido o finalidad agrupadas para una tramitación conjunta.

(**) Esta elevada cantidad correspondía a las solicitudes de recurso de inconstitucionalidad relativas a la supresión de la paga extra de los funcionarios.

“Procedencia de las quejas según la vía de remisión en 2013.

REMISIÓN DE QUEJAS	Número	%
Directa (individuales y colectivas)	20.476	90,23
Comisionados parlamentarios autonómicos	2.139	9,43

Diversas entidades y organismos	77	0,34
Total	22.692	100,00

“Procedencia de las solicitudes de interposición de recurso ante el Tribunal Constitucional según la vía de remisión en 2013.

REMISIÓN DE SOLICITUDES DE RECURSO	Número	%
Presentados directamente por el ciudadano	10.093	99,65
Por comisionados parlamentarios autonómicos	35	0,35
TOTAL	10.128	100,00

“Expedientes de queja recibidos de comisionados parlamentarios autonómicos durante 2013 y su comparativa con 2012.

Procedencia	Número		% sobre total	
	2013	2012	2013	2012
Año	2013	2012	2013	2012
Ararteko	61	89	2,85	3,52
Síndic de Greuges	402	426	18,79	16,87
Valedor do Pobo	48	105	2,24	4,16
Defensor del Pueblo Andaluz	387	468	18,09	18,53
Procuradora General del Principado de Asturias	18	23	0,84	0,91
Síndic de Greuges de la Comunitat Valenciana	292	241	13,65	9,54
Justicia de Aragón	271	192	12,67	7,60
Defensor del Pueblo de Castilla-La Mancha	-	389	-	15,41

Defensora del Pueblo Riojano	23	41	1,08	1,62
Diputado del Común	224	171	10,47	6,77
Defensor del Pueblo de Navarra	81	108	3,79	4,28
Defensor del Pueblo de la Región de Murcia	-	100	-	3,96
Procurador del Común de Castilla y León	332	172	15,52	6,81
Total	2.139	2.525	100,00	100,00

“Expedientes de queja procedentes de diversas entidades y organismos durante 2013y su comparativa con 2012.

Procedencia	Número		% sobre total	
	2013	2012	2013	2012
Año	2013	2012	2013	2012
Cortes Generales	60	45	77,92	95,74
Poder Judicial	1	0	1,30	0
Defensores municipales	0	1	0	2,13
Defensores extranjeros	16	1	20,78	2,13
Total	77	47	100,00	100,00

“Expedientes. Distribución por áreas de gestión y sectores. Año 2013:

De queja: Individuales: 1247 Agrupados: 0 De oficio: 5

De solicitudes de recurso: Individuales: 15 Agrupados: 0

Total: 1267.

“11. HACIENDA PÚBLICA.

11.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

La carga fiscal que soportan los contribuyentes es una cuestión constante en las reclamaciones que presentan los ciudadanos, que han visto reducidos sus ingresos e incrementada su obligación de contribuir por ellos, ya que la Administración ha revisado las tarifas de los distintos impuestos pero no los

importes de las reducciones, exenciones, deducciones y los límites de la no sujeción por razón de la cuantía.

La realidad social es cambiante pero los tributos tardan en adaptarse a la misma; las proposiciones, que efectúa el Defensor del Pueblo para que los tributos graven realmente la capacidad económica de los ciudadanos, son aceptadas con frecuencia pero las modificaciones ven la luz más tarde. Los poderes públicos deberían hacer un esfuerzo para acompañar las normas al momento social que han de regular.

Esta circunstancia se da en prácticamente todos los tributos y queda reflejada a continuación.

Las líneas fundamentales de actuación, del año 2013 en el ámbito tributario, se dirigen principalmente a:

- Subsanan los errores detectados en la liquidación de los tributos,
- Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales,
- Tratar de que la Administración interprete la normativa vigente de una forma más flexible, y que dicha normativa se adapte a la realidad social.

11.2. TRIBUTOS ESTATALES.

11.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es el tributo estatal que más quejas origina, y su casuística es amplísima. La normativa tributaria es muy variada y compleja, lo que se ve agravado con el lenguaje que utiliza la Administración en sus comunicaciones y con el uso de modelos generalizados.

Información y asesoramiento

En ocasiones, los ciudadanos se sienten indefensos en sus relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y, a pesar de intentar cumplir con sus obligaciones fiscales de forma correcta, no son adecuadamente asesorados no cometen errores que luego resultan difícilmente subsanables.

Se hace imprescindible, en primer lugar, que el asesoramiento que presta la Administración tributaria sea correcto porque, en caso contrario, se vulneran los derechos de los ciudadanos. Para la prestación de este servicio la Agencia Tributaria cuenta con un número 901 de información, con el que resulta difícil contactar debido a la lentitud en contestar y porque, transcurrido un tiempo de

espera, se corta la llamada, siendo necesario volver a marcar el número. Además, la orientación que se facilita varía según quién atienda la llamada, llegando a dar información totalmente contradictoria.

El Defensor del Pueblo insiste en que es necesaria la mejora de los servicios de información que presta la AEAT, vía telefónica y presencial, especialmente en el servicio de cita previa, que pone a disposición de los contribuyentes cada año para presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Son diversas las recomendaciones formuladas para mejorar su funcionamiento, tanto para incrementar la formación de su personal como las garantías en el asesoramiento realizado, por ejemplo, dejando constancia de toda la documentación aportada por el contribuyente, o de las razones por las que no se ha podido confeccionar el borrador de la declaración. Igualmente, se ha propuesto que se confirme a los contribuyentes, ya sea por mensaje de texto o por correo electrónico, que la declaración ha sido presentada cuando se hace telemáticamente (11010766, 12012812 y otras)¹¹.

Claridad en las comunicaciones a los contribuyentes

El texto de la carta que acompaña al borrador de la declaración debe ser más claro, con el fin de que el destinatario sea plenamente consciente de que tiene que revisar el borrador antes de proceder a su confirmación. Cuestión que, igualmente, hay que explicar de forma precisa y sencilla en las distintas campañas de publicidad que se realicen cada ejercicio (13013304).

Esta necesidad de clarificar las comunicaciones de la AEAT se pone de manifiesto a través de las quejas. La Administración tiene la obligación de informar y asistir a los obligados tributarios, y redactar sus escritos con un lenguaje que resulte comprensible para sus destinatarios. La utilización de modelos normalizados genera perjuicios.

En concreto, en las diligencias de embargo de créditos los ciudadanos no alcanzan a comprender el contenido de las mismas ni qué trámites se les exigen al respecto. Especialmente sensible es el caso de las diligencias de embargo de la renta arrendaticia que ya se incluyó en el Informe de 2012, pues muchos de los inquilinos que las reciben no entienden el fin que persiguen. En un principio la AEAT señaló que se iba a revisar el texto para clarificar su redacción, pero finalmente ha decidido no modificarla.

Además, el hecho de tener que ingresar mensualmente el importe de la renta a la Hacienda Pública les perjudica de forma notable, incluso algún ciudadano ha sido demandado por impago de la renta de arrendamiento, teniendo que soportar los gastos y molestias del juicio (11021226, 12007817, 13028887).

Cambio de domicilio

Al objeto de garantizar el citado deber de información se ha formulado una Recomendación para que el personal de las distintas oficinas del Padrón Municipal de España explique a los ciudadanos que se dirijan a las mismas a realizar cambios en el domicilio padronal, que dichas modificaciones no tienen consecuencias fiscales ni tienen por qué suponer una alteración en las bases de datos de otros organismos públicos. El Consejo de Empadronamiento ha decidido difundir la Recomendación efectuada para que puedan tener acceso a la misma los ayuntamientos (11002848).

Rigidez en la interpretación normativa

La actuación de la AEAT si bien se ciñe al texto de la normativa vigente, en ocasiones se aparta del espíritu de la misma. La rigidez de la Agencia a la hora de interpretarla sigue siendo una cuestión constante, fundamentalmente con respecto al cumplimiento de los requisitos que se prevén para la aplicación de deducciones o exenciones, y al valorar la validez y suficiencia de los medios de prueba aportados(11022865, 13012964, entre otras).

Se ha recomendado a la AEAT que concrete qué medios de prueba pueden presentar los contribuyentes para acreditar la veracidad de los hechos alegados. La recomendación ha sido rechazada (10017425).

Aplazamiento y fraccionamiento de pago

La falta de flexibilidad sigue presente en la concesión de aplazamientos/fraccionamientos de pago, no ya sólo a la hora de conceder las solicitudes presentadas sino también en la determinación de los plazos o del importe de las cuotas. Con carácter general las actuaciones realizadas para modificar esta situación resultan infructuosas. Destacan quejas en las que el importe de las cuotas supera al de los ingresos percibidos por el ciudadano, haciendo inviable el cumplimiento de las condiciones de pago siendo un hecho conocido por la AEAT (12002630, 12007052, entre otras).

Mínimos personales y familiares

La realidad social impone que algunos aspectos de la normativa vigente deban ser modificados. Un claro ejemplo es el límite establecido para poder aplicar el mínimo por ascendientes, que está situado en unas rentas anuales inferiores a 8.000 euros desde el año 2002 y no ha sido actualizado (12247121, 12285920, 13015208).

La Secretaría de Estado de Hacienda señala que se va a reformar el sistema tributario español en 2014 valorando las diversas magnitudes del IRPF. Esta Institución considera imprescindible establecer un sistema de actualización de los límites cuantitativos fijados para la aplicación de los mínimos personales y familiares puesto que, en caso contrario, queda obsoleta la finalidad para la que han sido establecidos. Además, es deseable que en la reforma del sistema tributario se tengan en cuenta las Recomendaciones que se han ido formulando desde el Defensor del Pueblo, que son un reflejo de las necesidades sociales.

Imputación temporal de las subvenciones

En dicha reforma se va a incluir la modificación de la regulación de la imputación temporal de las subvenciones, tras la recomendación formulada a la Dirección General de Tributos, al entender que hay que tener en cuenta la fecha del pago efectivo y no la de su concesión ante las dilaciones que se están produciendo en los abonos, pues se da la paradoja que unos ingresos otorgados por la Administración pero no cobrados integren la base imponible del IRPF y se tenga que tributar por ellos (13000054, 13023358, entre otras).

Parejas de hecho

Una cuestión que sigue suscitando la disconformidad de los ciudadanos es la falta de homogeneidad a la hora de determinar si las parejas de hecho forman parte de la misma unidad familiar. A efectos de IRPF no están incluidas a pesar de supondría un beneficio y, sin embargo, en otras situaciones en las que les perjudica sí se consideran como una única unidad familiar. Se debe establecer un criterio uniforme en toda la Administración Pública al respecto que no sólo sea positivo para la Administración (12015080, 13004009, entre otras).

Deducción por alquiler de vivienda

Está en trámite la posible modificación en la Comunidad de Madrid y en la Comunitat Valenciana de los requisitos exigidos para aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual, de tal forma que el hecho de que el arrendador no

haya procedido al depósito de la fianza no impida al arrendatario la aplicación de la referida deducción a efectos de IRPF (12280484, 12286300, entre otras).

Modelo 720

En enero de 2013 se aprobó el modelo 720, sobre declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, cuya presentación sólo puede efectuarse vía telemática a través de Internet. Se ha recibido un gran número de quejas de obligados tributarios que carecen de conexión a Internet y de conocimientos informáticos, así como de funcionarios europeos que alegan no haber tenido acceso a asesoramiento sobre las dudas que plantea la presentación del formulario (13008363, 13010183, 13010664, entre otras).

11.2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se están recibiendo numerosas quejas, que ponen de manifiesto, una vez más, la dificultad que se encuentran los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes fiscales. El aumento de los tipos, así como el cambio de tipo de gravamen aplicable a algunos productos y servicios continúa causando rechazo y desconcierto en los contribuyentes.

Presentación electrónica de las declaraciones informativas

La AEAT ha remitido una carta a los declarantes del modelo 303 (Autoliquidación de IVA) informando de que a partir de 1 de enero de 2014 debe presentarse electrónicamente por Internet, sin tener en cuenta que en ocasiones los contribuyentes tienen una avanzada edad y carecen de conocimientos informáticos.

En su mayoría, las quejas proceden de ciudadanos que tienen un local de negocio arrendado por lo que deben presentar los modelos 303 y 390. Dado que no tienen ordenador o no saben utilizarlo, el cambio introducido conlleva que deban contratar los servicios de un profesional para poder presentar los referidos modelos, lo que supone un coste que no tendrían por qué afrontar, y que puede incluso superar el importe del Impuesto.

La Administración debe adoptar las medidas pertinentes para evitar a los ciudadanos los gastos, trámites e incomodidades innecesarios, por lo que se han iniciado las actuaciones oportunas con la AEAT (13032960, 13033556, 13033581).

Aumento de tipos impositivos

La subida de los tipos impositivos que ha tenido lugar tras la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, sigue motivando la presentación de quejas.

Con su entrada en vigor se aumenta en seis puntos el tipo del IVA para las adquisiciones de viviendas de protección pública, pasando del 4% al 10%, excepto para las viviendas calificadas como VPO de régimen especial o las que han sido promovidas por entes públicos, que se mantienen con el tipo súper reducido del 4%. Se ha recomendado a la Secretaría de Estado de Hacienda que mantenga el tipo súper reducido del 4% para todas las viviendas de protección oficial, pero se ha rechazado (13027376).

IVA de suministros

La actuación iniciada en 2012 con la Secretaría de Estado de Hacienda sobre el devengo del IVA en el caso del pago de suministros, y la posibilidad de modificar la normativa con el fin de garantizar la igualdad de los ciudadanos en el pago del impuesto, ha resultado infructuosa (12026318).

Servicios de atención en comedores escolares

La actuación realizada sobre el tratamiento fiscal de los servicios de atención a niños y niñas durante el comedor escolar ha tenido un resultado satisfactorio. En una consulta vinculante la Dirección General de Tributos había concluido que no estaban exentos de IVA los servicios prestados por federaciones, fundaciones o asociaciones a niños mayores de seis años. Sin embargo, la Secretaría de Estado de Hacienda señala que se va a proceder a modificar el artículo 20.Uno.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, suprimiendo la referencia al límite de edad de 6 años, lo que conlleva un cambio en la doctrina administrativa mantenida hasta ahora (13024172).

IVA de productos alimenticios sin gluten

La Secretaría de Estado de Hacienda aceptó modificar el criterio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a productos alimenticios sin gluten aptos para el consumo de celíacos, de modo que su tributación se equiparara al pan común.

La Dirección General de Tributos estableció que tributan al tipo del 4 por ciento, el pan común (incluido el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda), así como la masa de pan y la masa de pan congelada, siempre y

cuando estén destinadas exclusivamente a la elaboración de pan común, aun cuando hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido en gluten, o hayan sustituido algunos de sus elementos por otros exentos de gluten.

Por el contrario, tributan al tipo del 10 por ciento, los panes especiales, ya se trate de biscotes, colines, pan de molde, pan rallado, etc., aun cuando hayan sido sometidos al tratamiento descrito. Mantienen su tributación en el 4 por ciento las harinas panificables, ya hayan sido objeto de tratamiento para hacerlas aptas para celíacos o no (12013634).

11.3. IMPUESTOS TRANSMISORIOS.

Valoración de inmuebles en Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)

Las quejas que se reciben en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales provienen de ciudadanos que compraron en su momento una vivienda, liquidaron el impuesto correspondiente, teniendo en cuenta el precio de adquisición de la misma, y posteriormente la Administración ha concluido que la vivienda tiene un valor superior y les reclama el pago del importe correspondiente. El problema radica en que las valoraciones que se están efectuando en muchos casos son excesivas y no tienen en cuenta la realidad actual del mercado inmobiliario. La Administración alega que utiliza los métodos previstos en la Ley General Tributaria y es muy complicado que cambie de criterio, salvo en algunos supuestos en los que se ha detectado un error en la superficie del inmueble (12015277, 12255375, 13006225, entre otras).

Hay que destacar la iniciativa del Gobierno de Aragón, que ha establecido beneficios fiscales en el IRPF y en las Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En este último fija una deducción del 100% en las operaciones de adjudicación de la vivienda habitual al deudor hipotecario como dación en pago de la misma cuando, vinculada a dicha operación, se formalice por las partes la constitución y posterior ejecución de una opción de compra documentada en un contrato de arrendamiento de carácter social, que facilite en el futuro la restitución de aquella vivienda al comprador particular en origen (12255375).

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las diferencias normativas entre comunidades autónomas continúa siendo el motivo principal de queja (13028770, 13027043, 13021981, entre otras).

Reducciones

La acreditación del grado de minusvalía para aplicar la reducción, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Región de Murcia, ha llevado al inicio de una actuación con la Dirección General de Tributos.

Si bien el Reglamento del impuesto hace referencia a la Ley del IRPF a la hora de determinar si una persona tiene la consideración de persona con discapacidad, con base en diversas consultas tributarias se estaba interpretando que no existe una equiparación automática entre la incapacidad certificada por el INSS y el reconocimiento de grado de discapacidad a que se refiere la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Dirección General de Tributos ha concluido que dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera acreditados determinados grados de minusvalía en ciertos supuestos y, entre ellos, en los de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, su criterio no será aplicable en tales supuestos y así se hará constar en las eventuales consultas que, en relación con este punto, reciba en el futuro (11007468).

La regulación de la reducción de parentesco por afinidad ha suscitado una actuación con la Comunidad de Madrid, ante su negativa a permitir a una ciudadana su aplicación porque su cónyuge había fallecido previamente a la causante. La Administración alega que el parentesco por afinidad solo se mantiene si a la fecha de devengo del impuesto subsiste el vínculo. Sin embargo, si desaparece el vínculo matrimonial, sea por fallecimiento, sea por divorcio, se rompe entre los cónyuges cualquier relación parental, e igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad (13028084, 13030408).

11.4. TRIBUTOS LOCALES.

11.4.1. Gestión compartida.

La atribución de facultades a entes administrativos diversos para la aplicación de los mismos tributos es lo que se define como gestión compartida, de modo que un organismo estatal elabora el censo o padrón sobre el que se liquida el impuesto y su recaudación se realiza mediante las administraciones municipales.

Los tributos que utilizan la gestión compartida son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para los que el padrón elaborado por la Dirección General del Catastro constituye su base imponible. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se recauda a partir del censo de vehículos que proporciona la Dirección General de Tráfico. Por último, otra categoría tributaria, las tasas, cuando están vinculadas a la propiedad o uso de inmuebles, también se referencian a los datos catastrales.

La Constitución española exige en su artículo 103 la coordinación, cooperación y colaboración de las diferentes Administraciones, lo que obliga a éstas a velar por el cumplimiento diligente de sus obligaciones, ya sea en la incorporación de altas, tramitación de bajas o alteración de las características de los diferentes registros de sus bases sobre las que se liquidan los tributos. Sin embargo, las quejas muestran que dicha coordinación no siempre se respeta, ni en la forma ni en los plazos, que son tajantes para el ciudadano y laxos para la Administración actuante, lo que ocasiona perjuicios tributarios y, por tanto, económicos a los afectados.

Se mantienen las dificultades para la correcta coordinación de los organismos citados, así como la escasa agilidad de éstos para la corrección de los errores, una vez detectados mediante la denuncia del sujeto pasivo afectado, cuya resolución se dilata manteniendo el perjuicio e incrementando las quejas por esta causa.

A continuación se exponen, separadamente, los impuestos citados, con el reflejo de las quejas más generalizadas en el presente ejercicio.

11.4.1.1. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El principal motivo de queja en este ejercicio se ha referido a las actuaciones de cobro en vía ejecutiva, con duplicidad de pagos en dos municipios por el mismo objeto tributario y ejercicios, y por el cobro en vía ejecutiva de ejercicios prescritos.

También ha sido común la denuncia de la falta de coordinación entre la Dirección General de Tráfico y los ayuntamientos, ya que se han mantenido en el padrón vehículos cuya baja ha sido tramitada en ejercicios anteriores, y se seguían emitiendo los recibos del impuesto con posterioridad.

Los errores en los domicilios de los titulares de los vehículos y la ausencia de notificaciones del inicio de procedimiento de apremio ha impedido que los

interesados pudieran alegar, con anterioridad a los embargos en cuentas bancarias, los diferentes errores padecidos, lo que supone un doble perjuicio: el inicial para el ciudadano que soporta el cobro de un impuesto indebido y el posterior para el conjunto de la ciudadanía ya que se le deben abonar intereses por el tiempo transcurrido desde que se embargan inadecuadamente las cantidades hasta que le son devueltas.

Esta devolución llega a demorarse varios años en algunos casos, y se han recibido quejas de ayuntamientos que han intentado cobrar impuestos de hasta quince ejercicios anteriores (09021253, 10009370, 10014139, entre otras).

11.4.1.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Tipo de gravamen

Desde la aprobación del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se ha producido un incremento en el tipo de gravamen de este impuesto, que oscila entre un 4 y un 10 por ciento, dependiendo del año de aprobación de la Ponencia General de Valores de cada municipio.

Esta medida, que tenía carácter temporal para los ejercicios 2012 y 2013, se ha prorrogado mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, para los ejercicios 2014 y 2015.

El efecto conjunto del incremento del tipo de impuesto, junto con los que ya habían aprobado los ayuntamientos mediante las ordenanzas fiscales, sumado a la elevación de la base imponible, que se ha producido con los nuevos valores catastrales, han motivado la mayoría de las quejas.

Es un hecho constatado que el mercado de compraventa de inmuebles refleja una disminución acusada de la actividad que ha repercutido en los precios de los bienes en el mercado. A esta corrección se ha opuesto la valoración administrativa, que no ha modificado a la baja sus valores, salvo por la utilización de coeficientes reductores según se refleja en el epígrafe que se dedica al Catastro Inmobiliario.

Los contribuyentes estiman que se exige un esfuerzo desproporcionado a quienes mantienen su vivienda, y que las cuotas del impuesto pueden obligar a muchas personas a abandonar la idea de disponer de una vivienda habitual en

propiedad, y optar por arrendar un inmueble, lo que no se acomoda a la tradición y costumbres del país.

Las quejas presentadas en relación con la disconformidad con el tipo del impuesto o la base imponible o liquidable del mismo, no han sido admitidas a trámite, con carácter general, debido a que la Administración actuaba dentro de la vigente legalidad tributaria. Sin embargo, se debe dejar constancia de que siguen llegando con asiduidad y regularidad.

Bonificaciones y exenciones. Riesgo de exclusión social

Cualquier situación que ofrece dificultades para el ciudadano común puede afectar de modo más grave a quienes tienen alguna limitación, ya sea por sus circunstancias laborales, familiares, o bien porque son pensionistas o personas con discapacidad, a las que el pago de la cuota del impuesto les obliga a destinar hasta un tercio de sus ingresos anuales. Las quejas sobre esta cuestión están siendo objeto de una actuación conjunta desde el año 2006, y se ha recomendado reiteradamente la modificación del texto del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, para dar acomodo a dichas situaciones (06033043).

En esencia, se recomienda que, con los límites y condiciones que la Administración estime pertinentes, reduzca la tributación o exima de la misma, únicamente aquellos inmuebles que constituyan la residencia permanente del sujeto pasivo, cuya situación económica pueda resultar precaria por el gravamen impuesto, por ejemplo, perceptores de rentas mínimas, personas aquejadas de discapacidad grave o dependencia, o personas con ingresos limitados para quienes el pago del tributo pueda acarrear la pérdida de la vivienda o entrar en riesgo de exclusión social.

La respuesta de la Secretaría de Estado de Hacienda continúa siendo la misma desde el año 2009, remitiendo cualquier cambio sobre las bonificaciones y exenciones de los tributos locales a una futura modificación de la financiación local y la tributación de los entes locales. Sin embargo, se han tomado decisiones que han eximido de tributación o han bonificado actividades por razones de oportunidad o idoneidad, y no se ha contemplado la posibilidad de acoger estas otras medidas.

El otro motivo que aduce la Secretaría de Estado de Hacienda, para negar la adopción de la recomendación formulada, es el hecho de que el Estado debe

compensar a los municipios por aquellas cantidades que dejan de recaudar con los tributos locales cuando se introducen reducciones, bonificaciones o exenciones.

Los propios ayuntamientos han arbitrado medidas extraordinarias que han permitido reducir la tributación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en especial, para personas mayores empadronadas que no superaban un nivel determinado de ingresos. Sin embargo, no siempre encuentran acomodo en la legislación vigente, y se deben tramitar como ayudas, subvenciones o reducciones vinculadas a otros factores, lo que dificulta que todos los ciudadanos afectados puedan acceder a ellas (12217639, 12246384, 12246940, entre otras muchas).

11.4.1.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Comúnmente conocido como “Plusvalía”, es uno de los impuestos que genera mayor disconformidad por los contribuyentes, al considerar que su sistema de cálculo y la tarifa tan elevada, lo ha convertido en la figura tributaria más gravosa de la fiscalidad local y ha provocado un incremento de un 30 por ciento en las quejas recibidas en esta materia respecto del ejercicio anterior, y un 80% más que desde el inicio de la crisis.

Cálculo del impuesto

Este impuesto se calcula utilizando como base imponible el valor catastral en el momento de la transmisión del inmueble, sobre el que se aplican unos coeficientes que se incrementan dependiendo del tiempo que el bien haya permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo y oscilan entre el 3,7 y el 3 por ciento y durante un plazo máximo de 20 años. El importe así calculado es la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen, que tiene un máximo del 30%.

Como ejemplo se ofrece el cálculo de la cuota líquida correspondiente a un inmueble cuyo valor catastral sea de 100.000 euros. Si hubiera sido adquirido entre 2008 y 2012, la base imponible ascenderá a 37.000 euros, sobre la que se aplicará un porcentaje que puede llegar al 30%, arrojando una cuota a pagar de 11.100 euros.

Si hubiera sido adquirido entre 2003 y 2007, la base imponible sería de 35.000 euros, de 32.000 entre los años 1998 y 2002, y 30.000 si hubiera sido adquirido entre 1997 y 1993. Las cuotas, si se utiliza el porcentaje máximo de gravamen, que es lo más habitual, ascenderían a 10.500 euros, 9.600 euros y 9.000 euros.

Deudores hipotecarios

Este ejemplo ha utilizado los porcentajes máximos y no ha considerado la posible aplicación de alguna bonificación, que son limitadas a transmisiones a descendientes directos y la transmisión de terrenos vinculados a actividades económicas de gran relevancia. Ninguna de ellas resulta aplicable a quienes hayan perdido la vivienda habitual en un procedimiento de ejecución hipotecaria, ni hayan vendido su propiedad por no poder afrontar las cuotas hipotecarias o los gastos de su mantenimiento. Por ello, los ciudadanos denuncian la imposibilidad de hacer frente a estas cuotas, incluso cuando el Ayuntamiento aprueba un fraccionamiento, ya que la cuantía final se agrava con un recargo del 20% por el impago en período voluntario, más los intereses que genera la deuda.

Las modificaciones efectuadas sobre este impuesto solo permiten invertir el sujeto pasivo en caso de que la vivienda se transmita a la entidad con la que se mantiene la hipoteca, ya que en cualquier otro supuesto, se produce el hecho imponible, incluso en los casos en los que se haya tenido que rebajar el precio de la venta para no perder el inmueble ni llegar a una ejecución hipotecaria.

Con motivo de una sentencia judicial, se puso en entredicho el sistema de cálculo que recogen los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por cuanto que la utilización del valor catastral actual en el momento de la venta, no permite calcular el beneficio percibido por la venta del terreno, ni la depreciación monetaria, ni ninguna otra magnitud, ya que se trata de un sistema objetivo de establecimiento de la cuota líquida. Aunque la Administración se limita a aplicar el texto legal, se trata de un tributo que no respeta el principio de capacidad económica ni de pago, ni se vincula con una manifestación de riqueza del sujeto pasivo, por lo que se ha solicitado reiteradamente su modificación o supresión, sin resultados hasta el momento. (12280886, 12280891, 12280963, entre otras muchas).

11.4.2. Tasas locales.

En este ejercicio las quejas referentes a distintos aspectos de las tasas han incrementado su número, como consecuencia de la implantación en muchos municipios de tasas por servicios que los ayuntamientos habían venido prestando sin exigir contraprestación con anterioridad.

Debido a que la tasa se ha configurado como un tributo que permite a la Administración resarcirse del coste que comporta la prestación de un servicio o por el beneficio especial que el obligado tributario obtiene con la utilización privativa del dominio público, que lo restringe para el resto de los ciudadanos, se exige que la implantación de la misma vaya acompañada de una memoria de carácter técnico y económico, en la que se justifique tanto la necesidad de la implantación del tributo, como de las cuotas que serán trasladadas a aquellos sujetos que se beneficien del servicio o el uso del dominio público.

Sin embargo, se continúa apreciando gran laxitud en la aplicación de la norma contenida en el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, así como la doctrina y jurisprudencia que lo ha interpretado.

Es habitual apreciar que los ayuntamientos imponen tasas a sus vecinos cuando existe un déficit de tesorería, atendiendo por tanto a un principio de oportunidad, lo que no es por sí mismo criticable, pero sí lo es el que se acuerde sin mostrar respeto por la regulación legal de las mismas, llegándose a instituir tasas por servicios que se han pactado por convenio como servicios gratuitos.

Tasa de residuos sólidos urbanos

La tasa que más quejas agrupa es la de recogida de residuos sólidos urbanos, que ha sido objeto de nueva aprobación en muchos municipios, ha incrementado su cuota respecto de ejercicios anteriores o, habiendo aumentado su cuantía, ha disminuido la calidad o frecuencia del servicio.

Tasa por el uso de aceras

Otra tasa que ha motivado muchas reclamaciones es la que grava el uso intensivo de las aceras para el acceso de los vehículos a plazas de aparcamiento. El incremento de la cuota y la modificación de las ordenanzas para el cálculo de la misma ha supuesto un notable ascenso con respecto al ejercicio anterior, tanto en los aspectos sustantivos del tributo como en la gestión de cobro del mismo.

Tasa TAMER de la Comunitat Valenciana

Se debe destacar las quejas recibidas en relación con la tasa TAMER de la Comunitat Valenciana, que subió el 150%, y fue objeto de un procedimiento contencioso-administrativo. La citada tasa se configura como un tributo que financia el mantenimiento de la Entidad Metropolitana de Tratamiento de Residuos

y se cobra junto con el recibo del agua, aunque su implantación inicial se produjo en 2009, muchos contribuyentes no conocían de su existencia, hasta que su cuantía dificultó el pago del recibo del agua.

Tasa por traslado de documentos

Esta circunstancia se ha dado especialmente en aquellos municipios que han aprobado tasas por el traslado de documentos a otras administraciones, dentro de los convenios 060 que se firmaron para simplificar y facilitar la realización de trámites a los ciudadanos, de modo que el desplazamiento a la Administración competente resultara innecesario (12284725, 12285917, 12286266, entre otras muchas).

11.5. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

Los problemas más repetidos giran en torno a los tiempos en los procedimientos. Las administraciones públicas rara vez respetan los plazos legalmente previstos, a los que se debe someter la tramitación de cada uno de ellos. En ocasiones, el legislador no ha sido realista con la capacidad administrativa para resolver en el tiempo previsto, en otras, los plazos son suficientes y aun así no se respetan. Se abusa del silencio administrativo y no existe correspondencia entre las exigencias a los ciudadanos en el cumplimiento de esos mismos plazos y la laxitud con que los aplican las administraciones.

Notificaciones

La notificación de los actos tributarios, con las especialidades propias de su materia, sigue el régimen común establecido por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de acuerdo con el tenor literal del artículo 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La citada Ley de Procedimiento Administrativo regula en el capítulo III del título V la eficacia de los actos administrativos, y en el artículo 58 establece las características de la notificación de éstos. Debe practicarse en el plazo de diez días desde que el acto se dicte, contener el texto íntegro de la resolución, indicación de si es o no firme, la expresión de los recursos procedentes y el órgano ante el que interponer y el plazo para ello. Los defectos en el contenido de las notificaciones podrán determinar la nulidad o anulabilidad del acto que se pretende notificar. El motivo es que el puntual conocimiento de la actuación de la Administración es la

puerta que permite ejercer el derecho a defenderse, en los términos que recoge el artículo 24 de la Constitución española.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 110, establece los lugares en que deben ser practicadas las notificaciones, recogiendo el lugar señalado al efecto por los interesados, el domicilio fiscal o el del representante, así como cualquier otro que se estime adecuado para ese fin, como la residencia de las personas físicas o el lugar en que se ejerce una actividad en el caso de las personas jurídicas.

Una de las quejas más comunes es la ausencia o error en las notificaciones de las liquidaciones tributarias y de los procedimientos de recaudación ejecutiva de las deudas tributarias. Estos errores afectan a la eficacia del acto, que puede llegar a considerarse nulo si no respeta las reglas establecidas. Las administraciones locales, así como las diputaciones provinciales realizan, con frecuencia, notificaciones mediante su publicación en los boletines oficiales de la provincia, debido a la imposibilidad de practicar la notificación en cualquiera de los lugares señalados al efecto por la ley. Consideran que dicha actuación cumple con las previsiones de la Ley General Tributaria, sin tener en cuenta que el artículo 48.4 del mismo texto legal establece que la Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal de los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete.

Estas administraciones no suelen consultar datos diferentes a los consignados en los padrones que figuran en cada tributo, produciéndose situaciones en que se remite la notificación a un número de la calle inexistente, a un complejo urbanístico que no permite identificar adecuadamente al destinatario, a domicilios históricos y a domicilios erróneos.

En todos estos casos, y aún después de haber iniciado las actuaciones como consecuencia de la queja, muchas administraciones mantienen que el procedimiento seguido se acomoda a la legalidad vigente, a pesar de que no han realizado averiguaciones relativas a la inexistencia del sujeto pasivo en el domicilio al que las comunicaciones son remitidas.

Las mismas dependencias administrativas, que parecen incapaces de localizar al contribuyente para notificarles el inicio del procedimiento, logran sin aparente dificultad los datos de sus cuentas bancarias para realizar los embargos

que se corresponden con las deudas tributarias, y, en muchas ocasiones, esta es la primera noticia que los afectados tienen de la existencia de un expediente recaudador del que son sujetos pasivos o responsables (12122332, 12255391, 12277646, entre otras).

Prescripción

En el último ejercicio se han iniciado o continuado procedimientos para el cobro de deudas que se encontraban al borde de la prescripción, o que databan de ejercicios pretéritos en los que se habían realizado algunas actuaciones, pero que no habían logrado mantener vivo el derecho de la Administración al cobro, debido a que la prescripción opera igualmente para ambos sujetos de la obligación: la Administración que reclama la deuda y el obligado al pago, y que viene establecida en cuatro años.

Se han recibido quejas que relataban cómo la Administración había iniciado procedimientos de cobro de tributos municipales que databan del año 1998, y que habían sido objeto de procedimientos de cobro en ejecutiva sin que se hubiera conocido la existencia del mismo. También se han iniciado procedimientos de cobro relacionados con tasas o tributos periódicos, aunque los sujetos pasivos ya no mantenían vinculación con el objeto tributario o el servicio lo recibía otro sujeto pasivo.

Junto con los defectos en las notificaciones y su incidencia en el derecho a ejercer la defensa del interés del administrado, así como los efectos en la prescripción de los tributos, se debe señalar, un año más, la especial gravedad que reviste la falta de respuesta de la Administración que impide que el administrado conozca los motivos por los que se dicta un acto o por los que la Administración se dirige contra él(12286319, 13009032, 13021001, entre otras).

Motivación

Por último, se debe recoger que la Administración General del Estado viene esforzándose por motivar adecuadamente los actos que de ella emanan, pero ese esfuerzo no siempre encuentra eco en las administraciones locales, que muestran mayor lasitud en el cumplimiento de esta obligación, garante también del derecho de legítima defensa, y que se recoge en los artículos 54.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común, y 103.3 y 215 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La motivación debe ser también clara y accesible para cualquier administrado, ya que una explicación ininteligible, aunque cumpla con el tenor literal de la norma, vacía de contenido el derecho del administrado, al no poder comprender el contenido del acto junto con las consecuencias que le supone. (13004625, 13007646, 13009832, 13020663, 13022519, 13025673, 13028514).

11.6. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS.

Las reclamaciones económico-administrativas siguen siendo objeto de quejas que denuncian la dilación de las resoluciones que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en sus artículos 239 y 240. Con carácter general, se superan con creces los límites de seis meses o un año que son los plazos de que disponen los tribunales para su resolución. De las quejas recibidas se desprende que los tribunales que tienen más dilaciones son los de Cataluña y Castilla-La Mancha (entre otras 13009437, 13019372, 13021371, 13023825, 13032816).

Está en trámite una actuación con la Secretaría de Estado de Hacienda, para que se adopten medidas que solucionen esta situación (10007601).

En muchas ocasiones, a pesar de que los interesados señalan diferentes motivos de anulabilidad de las resoluciones administrativas, los tribunales inadmiten las reclamaciones, unas veces por extemporaneidad en la presentación de las mismas, ya que los plazos no operan con las mismas consecuencias para las administraciones públicas y para los administrados, y otras, porque no se entra en el fondo de las cuestiones sometidas a su conocimiento, limitándose a examinar cuestiones formales que no permiten que se elabore una resolución que contemple todas las irregularidades que se denuncian por los interesados, ni se examine la actuación administrativa en su totalidad (09008993, 11006822, 12123008, entre otras).

11.7. CATASTRO.

La dificultad del estudio y tratamiento de las quejas derivadas de la actuación de la Dirección General del Catastro tiene origen en el carácter híbrido de las labores que desarrolla, junto con la elaboración del censo inmobiliario, califica y valora, con criterios técnicos el suelo y las construcciones. Para ello utiliza elementos jurídicos y datos técnicos de topografía, arquitectura y magnitudes

económicas. El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI), define el Catastro como un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda que contiene la descripción de los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales.

Esta información sirve para el cumplimiento de los principios de generalidad y justicia tributaria en los términos que recoge el artículo 31 de la Constitución Española, para lo que debe coordinarse con el resto de las administraciones públicas, así como con el Registro de la Propiedad.

Los datos que figuran en las fichas catastrales de cada inmueble contienen sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se comprenden la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal. Se establece la presunción de veracidad de los datos catastrales trasladando la carga de la prueba al ciudadano. Esta característica, que se configura como una garantía de la actuación administrativa que permite la recaudación eficiente de los tributos, se ha convertido en uno de los principales problemas que aquejan a los ciudadanos cuando solicitan la corrección de la base de datos catastral.

Para la elaboración de la citada base, se parte de la delimitación de las diferentes clases de suelo, que depende de la legislación urbanística estatal y autonómica y del planeamiento municipal. Por otro lado, la inscripción de la titularidad se vincula a la propiedad civil. Las características físicas de los inmuebles se desligan del campo jurídico y se refieren a elementos cartográficos y planimétricos, así como a las diferentes técnicas de representación gráfica y su almacenamiento, que cada vez depende más de medios virtuales que físicos. Ello es debido tanto por cuestiones de economía de medios como por la accesibilidad remota de la información, lo que ha propiciado un entorpecimiento de la facultad del ciudadano para demostrar la existencia de errores en la ficha catastral, al desaparecer mucha documentación que sirvió de soporte para la creación de las bases de datos, mediante un plan de destrucción de archivos físicos.

La valoración de los inmuebles es la culminación de esta labor, que para los ciudadanos, y a efectos prácticos, es la que presenta una mayor repercusión por sus consecuencias económicas periódicas. La asignación de la valoración exige que se

haya inscrito previamente el bien con las características ya señaladas, y la complejidad de los procedimientos de valoración, a través de las Ponencias Generales, limitan la comprensión de la atribución de un valor económico en momentos de depreciación de estos bienes.

Procedimientos

Las quejas referentes a la inscripción, modificación o alteración de datos relativos a la titularidad continúan siendo numerosas. Titularidades erróneas por inscripciones a nombre de terceros, colindantes, o alteración del orden de la inscripción o los porcentajes de participación en el bien, así como alteraciones que se registran como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva han sido origen de la mayoría de las quejas recibidas (10001891, 11016583, 11022488, entre muchas otras).

La dilación de los procedimientos, la motivación de las resoluciones, la fecha de efectos del procedimiento de subsanación de discrepancias y el examen y consideración de las alegaciones de los interesados sigue siendo objeto de reclamación.

La Dirección General del Catastro mantiene la presunción de veracidad de los datos tributarios con carácter general, y demora el inicio de actuaciones de indagación y comprobación de las denuncias de los interesados en los diferentes procedimientos, hasta el punto de que las propias gerencias territoriales del Catastro señalan a los administrados que dirijan queja al Defensor del Pueblo para que se examinen sus alegaciones. Respecto de ejercicios anteriores, aumentan las quejas relacionadas con los procedimientos de inspección catastral (11022552, 12025715, 12067604, entre otras).

Renovación del Catastro de rústica

Se mantienen las quejas referentes a la falta de concordancia con la realidad inmobiliaria respecto de otras bases de datos, como consecuencia de la renovación de la base cartográfica del catastro de rústica. Las alteraciones afectan tanto a parcelas productivas, por la percepción de subvenciones nacionales y, fundamentalmente europeas en explotaciones agrarias (SIGPAC), como a otras sobre las que no se ejerce la posesión continua. Los procedimientos de renovación del Catastro de rústica se han realizado siguiendo las prescripciones establecidas en la disposición adicional única de la Ley del Catastro Inmobiliario, que no

contemplaba la notificación individual a los titulares afectados de las alteraciones que se produjeran en sus bienes, sino a través de los boletines oficiales y edictos municipales.

Este procedimiento rebaja las garantías exigidas en el resto de alteraciones del texto refundido, y ha privado a muchos propietarios de parcelas rústicas del conocimiento de su modificación, de la titularidad catastral y, en algunos casos, también de la propiedad civil, debido a la desaparición de las fincas de la cartografía y de las bases de datos informáticas.

La destrucción de archivos físicos, en los que se conservaban documentos referentes a la titularidad histórica, así como información referente a la antigua representación gráfica de la parcela, dificulta la restitución de la titularidad y la propiedad, ya que incluso se ha llegado a tributar por parcelas que no existen en el actual Catastro, si bien hay documentación que acredita –testamentos, documentos privados de transmisión de propiedad– la transmisión de la titularidad.

La acción urbanística desarrollada en la última década, así como procedimientos de concentración parcelaria también han fomentado la confusión y desaparición de algunas fincas que no podrán recuperarse salvo mediante un proceso judicial contencioso (Q0307330, 07035177, 08000607, entre otras muchas).

Errores en la descripción de informes

Los errores en la descripción del bien inmueble, ya tenga calificación de rústico urbano, y que afectan a la superficie, morfología y linderos de la parcela, motiva la recepción de quejas en número similar al de años anteriores. Se aprecia un mayor celo por parte de los titulares en el examen de las características de la inscripción catastral, así como sus reclamaciones ante los organismos competentes. Los motivos comunes de las quejas relativas al Catastro de rústica son la disminución de la superficie catastral o el desplazamiento de los linderos, y en el Catastro de urbana la calificación errónea de los elementos comunes, el incremento de la superficie asignada al inmueble o la confusión entre las características de diferentes inmuebles que pertenecen a edificios con división horizontal (10031094, 11007045, 11008220, entre otras muchas).

Valoración catastral

La asignación del valor catastral exige la consideración de los criterios que establece el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que

aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que incluyen la localización y circunstancias urbanísticas del bien, el coste de ejecución material y beneficios de las construcciones, los gastos de producción y promoción empresarial, así como los beneficios obtenidos y cualquier otro factor relevante, pero viene limitado por las circunstancias y valores del mercado, cuyo valor no se puede superar.

Existe una orden ministerial que aprueba el módulo base o M, para todo el territorio nacional, y que en la actualidad oscila entre los 25 y 4.190 euros en los valores por metro cuadrado de repercusión del suelo y entre los 400 y 700 euros en los valores por metro cuadrado de las construcciones. Estos valores se ven alterados con diferentes coeficientes aplicables, dependiendo de múltiples factores, entre los que se encuentran la edificabilidad, la antigüedad y el estado de conservación, entre otros muchos, y el coeficiente RM que limita al 50% el valor asignado mediante la ponencia.

La disminución de los valores inmobiliarios como consecuencia de la crisis económica ha desfasado las ponencias de valores realizadas desde el año 2005, por lo que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas aprobó una propuesta de actualización mediante la utilización de los coeficientes que permite el artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y que hasta el año 2011 se había venido utilizando para incrementar en un porcentaje del 2 por ciento anual los valores existentes. Sin embargo, la medida solamente alcanza a las ponencias realizadas entre los años 2005 y 2007, con coeficientes que oscilan entre el 0,85 del año 2005, 0,80 en 2006 y 0,73 en el año 2007.

El sistema obliga a los municipios interesados en su aplicación a solicitarla, y debe ser aprobada por el propio ministerio. Para el año 2014 se ha aprobado esta medida en 176 municipios, de los 1.496 que fueron objeto de nueva ponencia de valores en los ejercicios señalados, lo que supone que solamente el 11,76 por ciento de todos los municipios que podían haberse acogido a la medida podrán aplicarla.

Los módulos de referencia se establecieron en el año 2005, y si bien han sido corregidos con posterioridad, no se han apreciado disminuciones, continuando desde 2008 los módulos de valoración de las construcciones con las mismas magnitudes y habiendo disminuido levemente los del suelo. Ello ha motivado numerosas quejas que aúnan la disconformidad con el valor asignado en origen,

con las medidas tributarias en las diferentes figuras impositivas que han supuesto un incremento del coste del mantenimiento de una propiedad, con independencia de cuál sea el destino de la misma.

En general, todas las quejas apuntan a una divergencia entre el valor catastral individual y el precio que se puede obtener en el mercado por el inmueble, adicionalmente consideran que la limitación del 50% del valor de mercado no se está aplicando debidamente y que no se ha revisado el cumplimiento de la legislación en este punto (13006638, 13007596, 13008349, entre otras muchas).

Los municipios con ponencias generales de valores son objeto de quejas colectivas, de los ciudadanos o de los responsables municipales, que vuelven a trasladar su disconformidad con los valores aprobados y la negativa de la Dirección General del Catastro de realizar nuevas ponencias. En su lugar, han señalado que la aplicación en el futuro de coeficientes permitirá mantener los valores actualizados, sin dar solución a los problemas actuales. Entre las entidades locales afectadas destacan: Algeciras (Cádiz); Baena (Córdoba); Binéfar (Huesca); Conil de la Frontera (Cádiz); Cerdanyola del Vallès, Cervelló, Manresa y Premià de Mar (Barcelona); Daya Vieja, El Campello y Villajoyosa /La Vila Joiosa (Alacant/Alicante); Madrid, Móstoles (Madrid); Medina del Campo (Valladolid); Vinalesa (València/Valencia), Zamora; Zaragoza, Cuarte de Huerva y Maella (Zaragoza) (12217670, 12246609, 12246919, entre otras muchas).

En 2013 se detectó un error en la asignación del valor catastral en 58.834 inmuebles urbanos en el municipio de Almería, como consecuencia de la Ponencia General de Valores realizada en el año 2007 con efectos tributarios a partir de 2008.

En particular, la aplicación del coeficiente A que supone un multiplicador del 1,10 o el 1,15 para parcelas con varias fachadas a vía pública supuso una sobrevaloración generalizada para un gran número de inmuebles.

La Dirección General del Catastro inició una actuación de oficio para corregir este error, pero no hizo público cuáles eran las consecuencias concretas que tendría para los titulares afectados, la fecha de efectos de la corrección y el modo en que se gestionaría, tanto la comunicación de la información referente a los derechos que les asisten como las actuaciones que estos deberían realizar para su reconocimiento, así como las consecuencias económicas de los mismos (13033544)".

ANEXO II.

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. MEMORIA 2012.

COMENTARIO AL CONTENIDO DE LA MEMORIA 2012:

La memoria 2012 del defensor del contribuyente es contundente con Hacienda: el Ministerio está aprobando normas “a escondidas” (literal pág. 79 de la Memoria 2012), que atentan contra los principios de proporcionalidad y pone en peligro los derechos de los contribuyentes, concluye su informe.

Las nuevas normas que el ministerio de Hacienda está aprobando provocan “temor” en el Consejo para la Defensa del Contribuyente. El Consejo entiende que “Un grupo importante de las nuevas normas aprobadas pueden poner en peligro, o al menos en riesgo de colisión, los derechos del contribuyente”, denuncia la Memoria 2012 (literal pág. 69 de la Memoria 2012).

El informe es tan contundente que recuerda a Hacienda que en la mayoría de los casos analizados “el fin no justifica los medios” y concluye que, en algunos casos, “las medidas no respetan los derechos del contribuyente”. La denuncia es especialmente relevante porque el Consejo para la Defensa del Contribuyente se integra en el propio ministerio de Hacienda y tiene como misión “velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario”. De hecho, esas denuncias han sido remitidas ya a la Secretaría de Estado de Hacienda y a la Dirección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La denuncia detalla puntos concretos en los que el fisco está excediéndose y en los que puede estar –según ese informe– vulnerando la ley. A lo largo de 40 páginas detalla una lista de posibles excesos:

- **Embargo de bienes:** Las nuevas normas permiten a Hacienda embargar más dinero que el que se adeuda. Según el informe, la Agencia Tributaria tiene ahora capacidad de embargar “cuantías mayores a las debidas”. Ese mismo informe denuncia que Hacienda también excede el ámbito al que deberían limitarse sus actuaciones al permitir el embargo de “bienes inmuebles de una sociedad sin que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella”. Así el fisco puede ahora incautarse de las propiedades y acciones de personas “distintas al obligado tributario”.

- **Prescripción de los delitos:** La Agencia Tributaria está considerando que se interrumpen los plazos de prescripción con simples notificaciones o trámites de declaraciones aunque el contribuyente no esté siendo inspeccionado. Esa consideración es descrita como una “diligencia de argucia” y contra ellas ha fallado el Tribunal Supremo. Sin embargo, la Agencia Tributaria sigue aplicando ese criterio favorable a los intereses del fisco y contrario al contribuyente.

- **IRPF:** El fisco también está alterando aquí los plazos de prescripción a su favor, denuncia el Consejo para la Defensa del Contribuyente. “Con esta disposición, la Ley prescinde lisa y llanamente del instituto de la prescripción. No le basta al legislador con la dureza de las sanciones establecidas por no suministrar la información, sino que con esta nueva disposición anula para tales bienes el instituto de la prescripción”, concluye.

El Defensor del contribuyente acusa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de estar inclinando la balanza “a favor de la lucha contra el fraude en perjuicio de la seguridad jurídica”, una actitud que describe como “más que cuestionable” y que está llevando a “suprimir principios básicos del orden tributario” (literal pág. 78 de la Memoria 2012).

El informe sobre los derechos de los contribuyentes asegura que muchas normas se están aprobando “a escondidas” en “disposiciones adicionales de normas reguladoras de cuestiones específicas que quedan lejos de respetar el principio de seguridad jurídica”. “Es difícil defender que una norma de cuyo incumplimiento se derivan sanciones muy graves modifique *in extremis* el plazo para su ejecución en una Disposición Adicional del Reglamento de los Impuestos Especiales”, pone como ejemplo el informe (literal pág. 79 de la Memoria 2012).

Pese a la avalancha de denuncias que suma el informe del organismo y pese a que la ley 58/2003, General Tributaria, que establece la constitución del Consejo

para la Defensa del Contribuyente contempla que el organismo “efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”, “durante el año 2012, el Consejo no estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda” (literal pág. 85 de la Memoria 2012).

EXTRACTOS DE LA MEMORIA DEL CONSEJO PARA EL AÑO 2012:

(Desde la pág. 5...)

“A modo de adelanto y resumen de un comentario más detallado de los datos y estadísticas que reflejan el trabajo hecho en el 2012, hemos de comenzar destacando, en lo esencial, que los datos de este periodo presentan pocas variaciones respecto de otros años, con lo que se confirma una continuidad en las tendencias anteriormente constatadas. Así, en primer lugar, resaltaremos que el número de quejas y sugerencias que se han dirigido al Consejo representan un volumen insignificante si se compara con los varios millones de actos de aplicación de los tributos que se dictan cada año y con las ocasiones en las que el contribuyente se relaciona con la Administración tributaria. Pero, como se ha señalado en otras Memorias anteriores, creemos también que este dato no debe ser interpretado desatendiendo el hecho del desconocimiento de la institución, tanto por parte de los obligados tributarios como por parte de los profesionales que asesoran o representan los intereses de aquéllos en sus relaciones con la Administración. Corregir esta situación, dando a conocer al Consejo entre los sectores interesados, requerirá continuar con el esfuerzo ya hecho así como indagar otras posibilidades que complementen aquel trabajo. En esta tarea trataremos de interesarnos todos los participantes de esta institución contando además con los no pocos sectores de la propia Administración tributaria que consideran al Consejo como un excelente instrumento para la mejora de su funcionamiento en todos los órdenes a que se extienden sus competencias.

En todo caso, el número de quejas que se presentan ante el Consejo no es un indicio válido para medir el efecto que puede tener la mera existencia de esta institución pues es opinión generalizada el reconocimiento de un “efecto silencioso” que no es posible medir o cuantificar en esta Memoria.

La segunda idea que se desprende de la información recogida y elaborada por la Unidad Operativa, se refiere al hecho de que las quejas y sugerencias, tanto en su objeto material como en su localización territorial, muy posiblemente se distribuyen en función del número de actuaciones desplegadas por los distintos servicios así como del número de habitantes de las distintas zonas del territorio, sin que aparezca ninguna otra causa que explique muchos de los cuadros y datos que se exponen a continuación.

Un tercer dato, también destacable para el año 2012 y otros anteriores, es el enorme crecimiento que se observa en el número de quejas y sugerencias que se presentan por internet. En concreto, en el año 2008, cuando ya se anunciaba su notorio aumento, estas quejas representaban el 40'61 por 100 del total, mientras que en el 2012 ascienden ya al 51 por 100.

En cuarto dato que destacaríamos, se refiere al importante número de inadmisiones (25%) que vienen creciendo desde 2010 (22'71 por 100), si bien estas llamativas cifras respecto de otros periodos anteriores, pueden explicarse por haberse regulado en el vigente Reglamento del Consejo (2009) de una manera más precisa las causas de inadmisión, lo que facilita la detección de estas circunstancias y la adopción del oportuno acuerdo de inadmisión en el mismo momento de la presentación de la queja. Además, este elevado número de inadmisiones se relaciona con quejas relativas al impuesto sobre la renta pues los contribuyentes se impacientan con la recepción de los borradores de declaración y, también, con la obtención de devoluciones cuando sus declaraciones dan como resultado una cuota negativa, pues en estos casos, las quejas, que serán inadmitidas, se presentan antes de que concluyan los periodos de que dispone la AEAT para remitir los respectivos borradores o para la práctica de las devoluciones.

El quinto rasgo que también constatamos en este último periodo no es otro que el reducido número de disconformidades que expresan los contribuyentes que se han dirigido al Consejo, respecto de la contestación a sus quejas remitidas por los distintos servicios y dependencias de la Administración. Esta proporción, normalmente muy elevada –en el año 2008 los expedientes de queja resueltos en conformidad del contribuyente con la contestación del servicio responsable ascendían al 96'92 % frente al 3'08 de los expedientes de disconformidad- ha tenido importantes crecimientos en algunos años pero en forma puntual, así sucedió en el año 2011 en el que se tramitaron 400 expedientes de disconformidad frente a los

276 tramitados en 2010, pero tal incremento se explicaba por cuanto un número significativo de contribuyentes afectados por una misma situación presentaron individualmente sus quejas.

Este hecho puede explicarse por la manifiesta mejora en la forma en que las dependencias de la Administración elaboran las contestaciones a las quejas, lo que significa que se está informando al contribuyente a su satisfacción sea de la legalidad de las actuaciones y por tanto de sus fundamentos en derecho, sea de las medidas acordadas en relación a su queja. No obstante, no cabe descartar que un buen número de contribuyentes, al recibir la preceptiva respuesta emitida por el servicio causante de la queja, entiendan que, con esta respuesta, el procedimiento abierto con su queja ha concluido. Aunque esto no debiera suceder por cuanto las contestaciones que se envían al contribuyente por parte de las dependencias de la Administración le indican siempre la posibilidad de expresar su disconformidad, lo cierto es que así se deduce indirectamente de algunos escritos de disconformidad.

A fin de evitar este malentendido, se ha modificado la información que se estaba suministrando al contribuyente en el momento de presentar su queja, tratando de exponerle, en la forma más clara posible, los pasos que se seguirán a consecuencia de la petición que está dirigiendo al Consejo.

Finalmente, el último dato que se observa en la información que se suministra en esta Memoria, es el reducido número de revocaciones que tienen lugar a consecuencia de la intervención del Consejo y que afecta tanto a las que el propio Consejo considera procedentes y propone a la Administración, como a las que, de entre las primeras, la Administración son objeto del inicio del procedimiento contenido en el artículo 219 de la Ley General Tributaria.

Este hecho, constatado de modo reiterado en años anteriores, no solo se puede explicar porque los contribuyentes, cuando consideran que un acto adolece de un grave vicio de legalidad, acuden a las vías de revisión previstas especialmente a estos efectos (reclamaciones y recursos), sino por otras razones que se han venido exponiendo en otras Memorias con las que coincidimos en lo esencial. Así, el reducido número de propuestas de revocación que el Consejo eleva a la Administración gestora se puede explicar esencialmente porque esta institución siempre hace un uso prudente de la facultad que le atribuye el artículo 3.1 c) de su Reglamento (“promover, específicamente, el inicio del procedimiento

de revocación”) procurando limitarse a los casos en los que la propuesta de revocación esté suficientemente motivada. En segundo lugar, porque, como también se ha señalado, los supuestos de revocación regulados en el citado artículo 219 de la LGT limitan fuertemente las posibilidades de revisión cuando se trata de actos de naturaleza tributaria –a diferencia de otros actos administrativos–, y muy especialmente por la forma en que se ha venido interpretado el supuesto de “infracción manifiesta de Ley”. Finalmente, porque, junto a las propuestas de revocación emitidas por el Consejo, que son las recogidas en las cifras que se contienen en la Memoria, no debe olvidarse que, la Administración tributaria utiliza otros procedimientos distintos de la revocación para resolver satisfactoriamente algunas de las quejas presentadas por los contribuyentes sin que estas otras vías queden reflejadas en las cifras que se recogen en la Memoria.

Expuesta esta reflexión general, procederemos a comentar con mayor concreción los datos que se refieren al año 2012.

En el año de referencia el número total de quejas ha descendido en un porcentaje alto –en torno al 9%– si lo comparamos con el 2011, periodo este último en el que se registró uno de los mayores números de quejas desde la existencia del Consejo, pues en la media de conjunto de quince años de funcionamiento, 2011 fue un periodo con una de las cifras más elevadas en cuanto al número de quejas recibidas. En este sentido, se puede decir que en principio las cifras totales están estabilizadas pues también en otros periodos anteriores se produjeron descensos si bien después volvió a crecer el número de contribuyentes que se dirigieron al Consejo demandando ser atendidos.

Lo que sí aparece como un dato constante en todos los años, salvo en el 2001 y el 2002, es el crecido número de quejas que se han dirigido al Consejo en los meses cercanos a la presentación de declaraciones del IRPF, lo que evidencia, como tantas veces se ha puesto de manifiesto, una relación directa entre las quejas y el cumplimiento de este deber así como con los propios servicios que presta la AEAT para auxiliar a los ciudadanos en estas obligaciones. Esta relación, parece también confirmarse con otros datos de los que después nos ocuparemos.

Los datos elaborados por la Unidad Operativa nos suministran también información sobre las áreas de procedencia de las quejas (agrupadas por códigos) y su distribución territorial, si bien, en lo que afecta a la procedencia provincial de las quejas solo deducimos una relación directa entre el número de las presentadas

y la población de cada demarcación territorial y, por tanto y en líneas generales, con el número de contribuyentes.

En cuanto a la ordenación o clasificación de las quejas en función de los servicios que las han motivado –AEAT, Catastro, TEA, DGT y Normas tributarias– la distribución atribuye a la AEAT un 65,63% (algo menos que el porcentaje registrado en 2011) lo que debe considerarse normal por el número de actuaciones y las funciones desempeñadas por la AEAT en comparación con los demás servicios, siendo destacable también el escaso número de contribuyentes que manifiestan su discrepancia o su incomodidad con las actuaciones desarrolladas por los Tribunales Económico Administrativos dado el elevado número de expedientes que los Tribunales tramitan actualmente, siendo además posible suponer que los contribuyentes que acuden a los TEA sean en mayor número concedores de la existencia y funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Destaca también el significativo incremento de las quejas y sugerencias que versan sobre las Normas tributarias, pues alcanzó hasta el 57%, llegando a las 496 quejas frente a las 315 del año anterior.

En cuanto a las sugerencias, su número no es pequeño ni en términos absolutos ni relativos (8'36 % del total), distribuyéndose entre los distintos servicios de manera bastante aproximada al de las quejas (a excepción de las relacionadas con la Dirección General de Catastro).

De otra parte, es muy relevante el crecimiento de quejas o sugerencias que se presentan por internet pues, como hemos señalado anteriormente, ascienden a un 51 % aproximadamente del total, pero arrojando, como contrapartida, un porcentaje de inadmisiones del 40 % que resulta elevadísimo teniendo en consideración que la media de inadmisiones en su conjunto se sitúa en torno al 13 % del total de quejas y sugerencias (descontados el número de las que se presentan por internet y de sus inadmisiones). Aunque no dispongamos en este momento de una explicación para este dato, podemos constatar que el total de inadmisiones se distribuye entre las quejas y las sugerencias en forma muy aproximada al porcentaje general.

En relación a esta información, hemos de recordar que se han tomado iniciativas por el Consejo para mejorar la información que se suministra al

ciudadano que acude al Consejo por medio de internet, relativa al modo de presentación de las quejas y al procedimiento que se sigue posteriormente. En todo caso, de persistir esta situación, con un elevado número de inadmisiones, se adoptarían nuevas medidas para conocer la causa de este hecho y evitar, en lo posible, que el uso de un medio como es internet pudiera significar una defectuosa presentación de las quejas y sugerencias.

La memoria que presentamos recoge tradicionalmente también una de las más importantes clasificaciones de las quejas al ordenarlas por “materias” o en los distintos sectores en que se despliega la actividad de las Administración tributaria (información y asistencia; duración en determinados trámites; aplicación; gestión; inspección; recaudación; catastro, entidades colaboradoras, etc.). Tampoco en esta parte de la información referida al año 2012 se detectan cambios respecto de otros periodos ya que sigue siendo el capítulo que recoge las quejas relacionadas con la información y asistencia que se presta a los ciudadanos el que motiva más del 40% del total de las mismas. Aunque la interpretación de este dato puede conducirnos a explicaciones muy diversas, entendemos que no debe descartarse el hecho de que el número de contribuyentes que acuden a la Administración a solicitar esta clase de servicios de atención e información es muy elevado y, previsiblemente, la dificultad que conlleva la comprensión del sistema tributario así como el cumplimiento de algunas obligaciones y deberes, conduce en muchas ocasiones al contribuyente y a los agentes de la Administración a situaciones en las que la comunicación entre ellos no alcanza la calidad que sería deseable.

En este orden de cosas, y si bien las dependencias de Recaudación son causantes de un número reducido de quejas, es relevante que las relacionadas con actuaciones de embargo alcancen un volumen significativo si se comparan con las suscitadas en otras funciones de aplicación de los tributos de contenido semejante (v.g. inspección).

Por su parte, las sugerencias representan el 8'36% del total de peticiones que se dirigen al Consejo (902 sugerencias en total) y se concentran también en un 50 % en la misma área que las quejas: la información y atención al contribuyente; existiendo funciones sobre las que no se han producido ninguna propuesta por parte de los ciudadanos.

En cuanto a las 253 disconformidades que los contribuyentes han manifestado, en relación a la contestación que preceptivamente les han remitido los

servicios, ya advertimos que su número es muy reducido. En términos porcentuales se limita al 2'57 % del total de quejas. Esta proporción que requiere sin duda alguna explicación hemos tratado de encontrarla en la forma en que abordamos esta misma cuestión anteriormente.

Corresponde finalmente examinar los datos que se refieren al número de peticiones dirigidas por el Consejo a las Administraciones con el fin de que se inicie el procedimiento de revocación previsto en la LGT por considerar que el caso planteado en la queja es subsumible en algunos de los supuestos previstos en la Ley a este efecto.

En esta importante materia se constata, según ya expusimos, que es muy reducido el número de expedientes que provocan una petición por parte del Consejo como las indicadas anteriormente, pues en el año 2012 la cifra se ha reducido a 6 casos (11 en el año 2011), observándose una reducción si se toman periodos de tiempo más largos. Además, el número de las peticiones de inicio de un procedimiento de revocación que han sido aceptadas por la Administración ha sido, a su vez, también menor que en otros años, si bien en el momento de cerrarse esta Memoria no se ha recibido información completa de las decisiones que la Administración ha adoptado respecto de las peticiones del Consejo.

En este extremo –nos referimos a las peticiones de todo tipo y a las comunicaciones que el Consejo remite a la Administración para su consideración y atención- se apreciaron ciertas disfunciones en la comunicación entre el Consejo y las Administraciones -lo que ha motivado retrasos en la información que es remitida al Consejo por parte de la Administración y, por consiguiente, en la resolución que finalmente se acuerda respecto de estas quejas- si bien, con la finalidad de mejorar esta comunicación y acelerarla, se han adoptado algunas medidas y es estimable también el esfuerzo que efectivamente se ha realizado por los servicios de la AEAT en este particular.”

(...)

PROPUESTAS NORMATIVAS E INFORMES DEL CONSEJO CON TRANSCENDENCIA EN EL ÁMBITO DE LAS HACIENDAS LOCALES:

Pese a que se trata de un órgano que no tiene competencias para atender quejas o sugerencias que se refieran al ámbito de las Administraciones tributarias

autonómicas o locales, la Ley General Tributaria es de aplicación a todas las Haciendas Estatal, Autonómicas y Locales, así pues no cabe duda de que sus propuestas en determinadas materias como las referidas a la actividad de asistencia e información al contribuyente, accesibilidad de la Administración al ciudadano, la aplicación de recargos y sanciones, o en materia de actuaciones y prácticas de los órganos de gestión, inspección y recaudación tributaria, deben suponer, un marco de referencia para los gestores de dichas administraciones en atención a una mejora de las mismas.

En este sentido resultan de interés en el ámbito de la aplicación de los tributos de las Haciendas Locales los informes aprobados en 2012, a cuya lectura nos remitimos:

“V. INFORMES APROBADOS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2012. (pág. 85 y ss. de la Memoria 2012)

I. INFORME SOBRE LA TRAMITACIÓN DE DISCREPANCIAS DEL CONTRIBUYENTE RELACIONADAS CON LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS. (...)

II. INFORME SOBRE LA PLURALIDAD DE RESPONSABLES Y OBLIGACIONES ACCESORIAS GENERADAS TRAS LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD. (...)

III. INFORME SOBRE EL CÁLCULO DE PLAZOS POR MESES O AÑOS, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. (...)

“VII. PROPUESTAS NORMATIVAS E INFORMES (1997-2012).

1. PROPUESTAS NORMATIVAS (1997-2012)

.....

No se consideran de especial interés las propuestas contenidas en las Memorias 2010 y 2011, por referirse en exclusiva al I.R.P.F. y al I.V.A., tributos estatales. Durante el año 2012 el Consejo para la Defensa del Contribuyente no

estimó precisa la presentación de ninguna propuesta normativa a la Secretaría de Estado de Hacienda.

PROPUESTAS NORMATIVAS REALIZADAS 1997-2012 DE INTERES EN EL AMBITO LOCAL PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. CLASIFICADAS POR MATERIAS.

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Fuentes normativas.

1. Sobre obligatoriedad de que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título. (24/98).

2. Las obligaciones tributarias accesorias.

1. Sobre liquidación por intereses de demora de sanciones tributarias con posterioridad a su condonación. (8/97).

2. (...)

3. Sobre cómputo de intereses a favor del contribuyente en el supuesto de devolución de ingresos indebidos (42/99).

4. Sobre principio de interdicción de reformatio in peius y su aplicación en el ámbito tributario especial, referencia a la cuestión de los intereses de demora. (28/00).

5. Sobre la reducción del 25 % en los recargos por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo y en la reducción del 25% de las sanciones tributarias (artículos 27.5 y 188.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). (2/09)

3. Los derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Sobre conveniencia de que la información facilitada a los contribuyentes al inicio de las actuaciones de comprobación e inspección incluya la posibilidad de dirigirse al Consejo para la Defensa del Contribuyente (9/98).

2. (...)

4. Responsables tributarios.

1. Sobre conveniencia de modificar la regulación de la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas en el ámbito tributario contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria tras la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000. (25/00).

5. La capacidad de obrar en el orden tributario.

1. Sobre necesidad de cobertura normativa adecuada de las actuaciones de los órganos de gestión en materia de representación, con el fin de permitir y facilitar las actuaciones de los ciudadanos (8/98).

2. Sobre medios de identificación de los interesados en los procedimientos tributarios (4/99).

3. Que se reconozca expresamente en la futura Ley General Tributaria el derecho de los obligados tributarios a ser acompañado por persona que le asista en los procedimientos tributarios (3/03).

6. El domicilio fiscal.

1. Sobre la conveniencia de establecer un impreso de formalización de cambio de domicilio fiscal que permita su tratamiento informático (15/97).

7. El pago

1. Sobre modificación del procedimiento de ingreso de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias. (19/99).

8. La prescripción

1. Sobre interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos de un ejercicio derivado de la corrección de la imputación temporal de ingresos a un ejercicio posterior (33/99).

2. (...)

3. Sobre extensión de los efectos interruptivos de la prescripción de una obligación tributaria a los plazos de prescripción de las obligaciones conexas por aplicación de un régimen de diferimiento (3/07).

9. Otras formas de extinción de la deuda tributaria.

1. Sobre compensación de deudas en período voluntario. (2/97).

10. Garantías de la deuda tributaria.

1. Sobre gestión de devoluciones tributarias en relación con las deudas frente a la hacienda pública del contribuyente a cuyo favor se reconozcan aquellas (29/99).

11. Información y asistencia a los obligados tributarios.

1. Sobre cumplimiento de los deberes de información y asistencia impuestos en el artículo 6.4 y en el artículo 7 de la ley 1/1998 (14/99)

12. Colaboración social en la aplicación de los tributos. (...)

13. Obligación de resolver y plazos de resolución.

1. Sobre el adecuado cumplimiento por la administración tributaria de los plazos establecidos en el ordenamiento jurídico (35/99).

14. Notificaciones.

1. Sobre incorporación en los programas informáticos de domicilio a efectos de notificación (9/97).

2. Sobre orden alfabético de notificaciones a través de boletines oficiales. (1/98).

3. Sobre aplicación efectiva de la normativa existente sobre notificaciones tributarias por correo realizadas por la entidad pública empresarial "correos y telégrafos". (21/98).

4. Sobre práctica de notificaciones en apartados de correos (10/99).

5. Sobre comunicación a los contribuyentes sobre notificación por comparecencia en casos de cambio de domicilio (13/99).

6. Sobre la necesidad de que cuando se haga cargo de la notificación cualquier persona que no sea el obligado tributario o su representante, se adopten las medidas necesarias para que el receptor sólo tenga conocimiento del acto notificado, preservando la confidencialidad de los datos (4/05).

7. Sobre que en la práctica de notificaciones mediante agente tributario se deje al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario (1/07).

15. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria.

1. Sobre liquidaciones instantáneas en procedimientos de comprobación. (11/97).

2. Sobre improcedencia de requerimientos de contenido genérico en procedimientos de comprobaciones abreviadas. (17/97).

3. Sobre la necesidad de documentar en todo caso las actuaciones de comprobación abreviada de los órganos de gestión. (13/98).

4. Sobre desarrollo del procedimiento de la tasación pericial contradictoria. (17/98).

5. Sobre mejora en el servicio de expedición de certificados realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por la Dirección General del Catastro. (20/98)

6. Sobre necesidad de incorporar a los impresos oficiales de declaración-liquidación tributaria información sobre los procedimientos, plazos y órganos ante los que promover su rectificación o impugnación (7/99).

7. Sobre comunicación de información por parte de la administración tributaria a las comisiones de asistencia jurídica gratuita (28/99, Catastro).

8. Sobre presentación de autoliquidaciones extemporáneas (37/99).

16. Actuaciones y procedimiento de inspección

1. Solución convencional de controversias tributarias. (5/03).

17. Delito Fiscal. (...)

18. Actuaciones y procedimiento de recaudación.

1. Sobre exigencia de valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales cuando el valor catastral de dichos bienes cubre el importe de las deudas aplazables o fraccionables. (5/98).

2. Sobre embargos de créditos consistentes en devoluciones tributarias practicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en procedimientos de recaudación de deudas de otras administraciones. (7/98).

3. Sobre procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas en la suspensión de deudas tributarias (1/99).

4. Sobre competencia de los órganos de recaudación en el ejercicio de facultades de comprobación e investigación sobre la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados al pago, especialmente en la tramitación de expedientes de derivación de responsabilidad tributaria (12/99).

5. Sobre aplicación del importe de un depósito al pago de una deuda tributaria confirmada por resolución de un tribunal económico-administrativo o por sentencia judicial (15/99).

6. Sobre aplicación efectiva del principio de proporcionalidad en las actuaciones de embargo realizadas por los órganos de recaudación de la agencia tributaria (32/99).

7. Sobre reembolso de costes de las garantías aportadas en el caso de anulación total o parcial de una deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firmes. (50/99).

8. Lugar de presentación y realización de ingresos tributarios. (8/00).

9. Sobre obligación de las entidades colaboradoras de sellar las declaraciones tributarias negativas o declaraciones informativas. (9/00).

10. Concesión de aplazamiento y fraccionamiento de pago para deudas tributarias de pequeña cuantía y posibilidad de ampliación de plazos una vez otorgados. (6/01).

11. Sobre acortar al máximo los plazos de suministro de información sobre los pagos realizados por los obligados tributarios en período ejecutivo (2/07).

19. La potestad sancionadora.

1. Sobre deber de motivación en el procedimiento tributario sancionador. (20/97).

2. Sobre aplicación del artículo 35 de la ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, sobre suspensión de la ejecución de las sanciones. (18/98).

3. Sobre plazo de inicio del procedimiento sancionador. (14/00).

4. Suspensión del 30 por 100 de la sanción, que fue inicialmente reducida por manifestar la conformidad con la propuesta de regularización, cuando se interponga posteriormente cualquier reclamación o recurso contra el acto administrativo que contiene dicha regularización (2/02).

5. Separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias. (7/02).

20. Procedimientos especiales de revisión.

1. Sobre la necesidad de dotar de funcionalidad al procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho del artículo 156 de la ley general tributaria. (18/97).

2. Sobre posibilidad de que la administración tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación (44/99).

3. Sobre criterios jurídicos a seguir en la revocación de actos tributarios (3/00).

4. Disfunciones provocadas por la posible utilización de distintos procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos tributarios para cuya resolución son competentes órganos diferentes. (1/01).

IX. LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN.

1. Principios generales.

1. Sobre motivación de cambios de criterio de la administración tributaria (13/00).

2. Cómputo de días.

1. Días inhábiles a efectos del cómputo de plazos. (7/03).

X. LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO, REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.**1. Extensión de efectos de una sentencia.**

1. Sobre procedimiento a seguir cuando se solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable al contribuyente. (15/00).

2. Cuantía de los recursos.

1. Cuantía de los recursos en el ámbito contencioso-administrativo tributario. (24/00).

INFORMES REALIZADAS 1997-2012 DE INTERÉS EN EL ÁMBITO LOCAL PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. CLASIFICADOS POR MATERIAS.**I. LEY GENERAL TRIBUTARIA.**

1. Informe sobre la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (II/09).

2. Informe sobre coste de reembolso de garantías por deudas no tributarias. (II/10).

3. Informe sobre el embargo de créditos en la ejecución forzosa. (I/11).

4. Informe sobre la tramitación de discrepancias del contribuyente relacionadas con la ejecución de sentencias. (I/12).

5. Informe sobre la pluralidad de responsables y obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad. (II/12).

6. Informe sobre el cómputo de plazos por meses o años, con especial referencia a los procedimientos administrativos. (III/12).

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONA FÍSICAS.

(...)

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

(...)

IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

(...)

V. IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

(...)

VI. MEJORAS DE ACTUACIÓN O DE PROCEDIMIENTO.

1. Actuaciones recaudatorias de la agencia tributaria respecto de deudas estatales de derecho público no tributarias o deudas de otras administraciones públicas. (I/10).

ANEXO III.

CONSEJO REGIONAL PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE DE CASTILLA Y LEÓN. MEMORIA 2013.

Extractos del contenido del informe anual 2013.

(pág. 32)

“6.1. Quejas.

A lo largo del año 2013, se han registrado un total de 53 quejas dirigidas al Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente.

Tres de estos 53 escritos formulados como quejas se han tramitado como sugerencias en función de su contenido.

En consecuencia, durante 2013 se han tramitado 50 quejas.”

(pág. 34)

“El objeto sobre el que versaron las quejas es muy variado, y en función de ello se pueden desglosar por materias de la siguiente forma:

OBJETO DE LAS QUEJAS	N.º DE QUEJAS
Valoración	4
Retrasos o deficiencias en la tramitación de expedientes o prestación de servicios	27
Discrepancias con las actuaciones de aplicación de los tributos	10
Normativa Tributaria	5
Otros	4
TOTAL	50

(pág. 35 y ss.)

“6.2. Sugerencias.

A lo largo del año 2013, se han presentado 3 sugerencias.

Las sugerencias presentadas, junto con sus correspondientes expedientes y las contestaciones que la Dirección General de Tributos ha efectuado en cada uno de los casos, fueron remitidos al Consejo una vez concluida su tramitación.

Las sugerencias han tenido por objeto:

- *Que se habilite una ventanilla de información general para aligerar la espera y que se refuerce el servicio de Hacienda de Soria con más personal.*
- *Respecto a la deducción autonómica en el IRPF por partos múltiples propone que se modifique la redacción de esta deducción para que sea aplicable en la cuota íntegra autonómica del IRPF durante los dos años siguientes al parto.*
- *Incorporar al modelo 046 (pago de tasas y precios públicos) el número de cuenta del centro gestor para que los ciudadanos no tengan que estar buscándolos y que los impresos para el pago se mecanicen y sellen.”*

“6.3. Quejas en materia tributaria presentadas ante el Procurador del Común y el Defensor del Pueblo.

En el año 2013 también se han presentado siete quejas ante el Procurador del Común y tres ante el Defensor del Pueblo.

En general, los motivos de queja tuvieron su origen en actuaciones relacionadas con expedientes de valoración de bienes (seis), de disconformidad con las liquidaciones practicadas por las oficinas gestoras (dos) y relacionadas con la aplicación de las deducciones autonómicas por partos múltiples y tipos reducidos para personas afectadas por minusvalías. No consta que se haya recibido ninguna advertencia, recomendación o sugerencia efectuada por el Procurador del Común a la Administración tributaria autonómica.”

“7. INFORME REALIZADOS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2013.

Durante el año 2013 el Consejo ha elaborado cuantos informes le han sido solicitados.

“8. SUGERENCIAS REALIZAS POR EL CONSEJO EN EL AÑO 2010

Durante este año las sugerencias efectuadas por el Consejo han sido las derivadas del conocimiento de los expedientes de queja resueltas por la Dirección General y de los expedientes resueltos directamente por el Consejo.”

“9. ANEXOS.

(...)

ANEXO IV.

OFICINA DEL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE AYUNTAMIENTO DE MADRID. MEMORIA 2012.

Extractos del contenido del informe anual 2012.

“1. PRESENTACIÓN.

.....

En lo que concierne al examen de las cuestiones más relevantes alcanzadas en la gestión de sugerencias y reclamaciones podemos señalar que hemos recibido 4.846 expedientes, prácticamente el 95 por ciento a través de Internet y medios telemáticos, que se han respondido en una media de 28 días naturales, dando la razón al 38,01 por ciento de los contribuyentes que presentaron sus quejas.

Los temas más litigiosos han sido, aparte de los dos grandes impuestos IBI e IVTM, el procedimiento de recaudación ejecutiva, el funcionamiento de los servicios tributarios, y la Tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos. Este último motivo de reclamación y su importancia en el número de quejas encuentra en parte su explicación en el volumen de recibos emitido – más de dos millones- que lo equipara en volumen al IBI, apreciándose una clara línea de disminución respecto de ejercicios anteriores. El resto de datos se enmarcan en la línea de ejercicios anteriores.

....”

“2. JUSTIFICACIÓN, NORMATIVA REGULADORA Y FINES.

.....

“El derecho de todos los ciudadanos a participar en los asuntos públicos es, además de un derecho fundamental reconocido en nuestra Constitución, uno de los pilares sobre los que se asienta la idea de democracia y uno de los

procedimientos más eficaces para que aquellos puedan juzgar la acción de sus gobiernos.

Y una de las fórmulas tradicionales para hacer efectiva la participación ciudadana, es la posibilidad de presentar quejas, reclamaciones o sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, o sobre la calidad de los servicios públicos que el ciudadano recibe de ésta.”

“Y es que, frente a la disparidad y heterogeneidad de las quejas y reclamaciones y dada también la diversidad de las Oficinas que deben atenderlas, razones de especialidad, agilidad, eficacia, sensibilidad e incluso complejidad de la materia, justifican la existencia de un único centro de tramitación y resolución de todas aquellas que tengan relación con la materia tributaria. Y no se trata de que haya un compartimento tributario separado delo que sería el normal cauce de reclamaciones y sugerencias, sino que son las razones antes apuntadas, las que justifican la existencia de un Oficina específica para un análisis diferenciado, unitario y completo del fenómeno tributario local madrileño.”

.....

“15. ESTADISTICAS RELATIVAS A LA RESOLUCIÓN DE QUEJAS, RECLAMACIONES Y SUGERENCIAS.

....

“Durante el año 2012 han tenido entrada 4.896 sugerencias y reclamaciones tributarias en la Oficina del Defensor del Contribuyente. Cifra que debe ponerse en relación con el volumen total de actuaciones tributarias realizadas por la Agencia Tributaria Madrid. Pues bien, de acuerdo a los datos aportados por la citada Agencia, el total de actuaciones en 2012 es de 10.331.894.

Por lo tanto, la relación entre el total de actuaciones tributarias y el volumen de sugerencias y reclamaciones tributarias corresponde al 0,047 por ciento y supone 1 queja por cada 2.110 actuaciones tributarias susceptible de queja o reclamación.”

.....

“EVOLUCIÓN DE LA ENTRADA DE SUGERENCIAS Y RECLAMACIONES POR AÑOS.

Año	N.º entradas
2004	3.031
2005	2.392
2006	3.478
2007	3.087
2008	3.275
2009	5.153
2010	5.846
2011	5.006
2012	4.896

En la evolución anual se puede apreciar cómo en los años 2006-2008 la entrada se encontraba en una media de 3.200/año, pasando al entorno de las 5.000 a partir de 2009. Este aumento es consecuencia de varios factores, mayor conocimiento que se tiene por parte de los contribuyentes de la existencia y funcionamiento de la Oficina del Defensor del Contribuyente y sus resultados y de la puesta en marcha de un nuevo tributo, -Tasa por la prestación del Servicio de Recogida de Residuos Urbanos-, que supone la gestión de más de dos millones de recibos y sus lógicas incidencias.”

“Cuadro: Reclamaciones: Distribución por conceptos tributarios y años. Porcentajes sobre los escritos presentados.

Concepto tributario	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
IBI	18,93	17,94	21,15	17,01	11,18	10,01	12,01	17,95
IVTM	30,23	19,30	23,57	21,44	11,37	8,01	11,51	10,15
IIVTNU	3,43	3,42	2,15	2,48	1,55	1,47	2,26	3,00
IAE	0,80	0,84	0,77	0,79	0,58	0,34	0,38	0,43
ICIO	0,24	0,18	0,46	0,38	0,27	0,15	0,24	0,37
TASAS	7,08	5,21	4,38	7,24	22,57	16,97	16,12	13,56
Recaudación ejecutiva	14,43	22,86	22,37	22,60	16,81	18,70	23,49	23,77
Domiciliaciones	5,07	3,54	4,50	4,29	3,05	10,52	14,08	9,50
Asuntos generales/organización	9,67	15,92	16,94	19,20	14,98	18,35	16,76	11,05
Incompetencias	10,62	10,50	3,63	4,36	17,62	15,38	3,12	10,21
Otros	0,12	0,22	0,00	0,11	0,02	0,10	0,04	0,00
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

“En el cuadro anterior se reflejan, en porcentajes, los conceptos tributarios que han originado que los contribuyentes presentaran sus sugerencias y/o reclamaciones ante la Oficina del Defensor del Contribuyente en el año 2012 y anteriores. En este ejercicio no se han observado especiales causas de litigiosidad. La jerarquía de las razones de conflictividad han vuelto a ser las tradicionales, es decir, procedimiento tributario y en especial de recaudación, asuntos generales y de organización y las tasas; a lo que añadiríamos “ex Novo” únicamente un mayor número de solicitudes de ampliación de bonificaciones tributarias y también destacaríamos el lógico descenso en reclamaciones de tasas según va asentándose la gestión de la Tasa por la prestación del Servicio de Recogida de Residuos

Urbanos, así como un descenso en reclamaciones sobre domiciliaciones y asuntos generales y organización.”

A la vista de los resultados debe recalcar una vez más que las causas son las tradicionales. Así, el procedimiento de recaudación es el foco mayor de litigiosidad, como ocurre en otras Administraciones tributarias, los asuntos generales y de organización, con especial mención a la gestión tributaria telemática es la segunda razón en la presentación de sugerencias y reclamaciones; y, por último, los tributos periódicos sobre los inmuebles, Impuesto sobre Bienes Inmuebles y Tasa por la prestación del Servicio de Recogida de Residuos Urbanos, dado el gran volumen de recibos que se emiten por este concepto(2.097.786 IBI y 2.081.972 TRU).

En términos generales, se puede deducir que las causas de las sugerencias y reclamaciones presentadas coinciden, desde el punto de vista temporal, con lo que ha ocurrido en otros años. Así, en el primer semestre, se ha seguido la tónica habitual de los años anteriores en los que el periodo voluntario del IVTM y la tasa del paso de vehículos, monopolizan el número de reclamaciones. En este semestre, únicamente cabe destacar respecto de otros ejercicios, un incremento de reclamaciones en materia de IBI y ello trae causa de escritos solicitando un incremento de beneficios fiscales en el impuesto a la vista de la entrada en vigor de las nuevas valoraciones de los inmuebles, fruto de la ponencia de valores aprobada en 2011.

En el segundo semestre, la causa de las sugerencias y reclamaciones suele ser el IBI y la Tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos.

Junto con lo anterior, nos encontramos con el común denominador de quejas sobre el procedimiento de recaudación y sobre asuntos generales y de organización. Cuestiones habituales en estos puntos son las quejas sobre actuaciones una vez vencidos los periodos voluntarios de los distintos tributos – pre -apremio y providencias de apremio.”

Impuesto sobre bienes inmuebles:

Las principales causas de la presentación de quejas por este Impuesto son las siguientes:

- Aplicación de bonificaciones en el IBI: familias numerosas, viviendas de protección oficial, inmuebles integrantes de un conjunto histórico, o pertenecientes al Patrimonio Histórico Español;

- Problemas en las notificaciones y liquidaciones del impuesto; y
- Divergencias de datos entre los obrantes en el Catastro y los de la Agencia Tributaria Madrid, o los de los contribuyentes.

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

Las principales causas de la presentación de quejas por este Impuesto son las siguientes:

- Divergencias entre los datos obrantes entre la Jefatura Provincial de Tráfico y los de la Agencia tributaria Madrid;

- Asuntos relacionados con notificaciones y liquidaciones;
- Aplicación de beneficios fiscales para vehículos destinados para minusválidos; y

- Aplicación del prorrateo para vehículos que se dan de baja definitiva.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:

- Los principales motivos de queja por este impuesto son los siguientes:
- Relacionados con dudas sobre forma de cálculo y presentación de las autoliquidaciones;

- Comprobación de los valores utilizados por los contribuyentes.

Impuesto sobre Actividades Económicas:

En cuanto a los principales motivos de reclamación por este Impuesto, hay que citar los siguientes:

- Divergencias entre los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria Madrid; y,

- Gestiones relacionadas con presentación de liquidaciones y requerimientos.

Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras:

Las causas más comunes de reclamaciones y sugerencias recibidas por el ICIO son las siguientes:

- Gestiones relativas a presentación de liquidaciones y declaraciones; y
- Tramitación de devoluciones.

“d) NÚMERO DE EXPEDIENTES SEGÚN EL TIPO DE PROCEDIMIENTO:

Las funciones de la Oficina del Defensor del Contribuyente se extienden por distintas tareas, tanto de carácter proactivo, como reactivo, y en esta última labor, es fundamental señalar que son distintos procedimientos los que se ponen en marcha, dependiendo del contenido del escrito del contribuyente, que da lugar a la apertura de un expediente.

El procedimiento más frecuente desde el punto de vista cuantitativo en la Oficina del Defensor del Contribuyente es la resolución de reclamaciones que asciende a 3.515.

Siguiendo con la tarea de resolución de reclamaciones, hay que referirse a las que proceden del Defensor del Pueblo sobre actuaciones tributarias municipales, en este ejercicio el número de reclamaciones ha sido de 42 reclamaciones, frente a las 48 en 2011. La Oficina del Defensor del Contribuyente es la encargada de la resolución de las citadas quejas.

El resto de procedimientos también tienen su importancia tanto cuantitativa como cualitativa.

Desde la perspectiva informativa, la Oficina ha resuelto 966 peticiones de información presentadas por los contribuyentes –en parecidos términos que el pasado ejercicio (1.108)-, lo que confirma el papel relevante de las labores asistenciales y de atención al contribuyente de esta Oficina.

En lo que se refiere a las sugerencias, en primer lugar, hay que destacar su importante nivel informativo y de gran calidad para determinar algunas líneas de la política tributaria municipal. El número de sugerencias recibidas en 2012 ha sido de 290 – muy superior a las 66 del pasado año-. Aun teniendo en cuenta su número, estimamos de relevancia su aportación y se enfocan estas sugerencias como fórmula de participación ciudadana. La tramitación que realizamos, aparte de su contestación, consiste en enviarlas a la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos para su conocimiento y posible toma en consideración a efectos de posibles modificaciones normativas.

También tramitamos las felicitaciones que reciben los servicios municipales tributarios, así como los funcionarios destinados en los mismos. Cada vez que se recibe alguna, se pone en conocimiento del funcionario, del superior jerárquico y se informa al contribuyente de las gestiones realizadas. En este punto también hemos detectado un incremento en su número de 60 en 2011 a 83 en 2012.”.

“f) PORCENTAJE DE RESOLUCIONES FAVORABLE A LAS PRETENSIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

“Los ciudadanos de Madrid consideran que la presentación de reclamaciones es útil, siendo un canal útil y valioso para hacer valer sus derechos y garantías frente a la Administración; y, para la propia Administración, es también muy útil recibir este canal de información, como método de análisis y mejora de tareas y procedimientos.

Pues bien, para la determinación del porcentaje de resoluciones favorables a las pretensiones de los contribuyentes, hemos restado del total de las reclamaciones y sugerencias presentadas, las que no se admitieron por incompetencia, y las que tienen por objeto una petición de información, una sugerencia, o una felicitación. Asimismo, no hemos tomado en cuenta los desistimientos presentados por los contribuyentes de sus reclamaciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, se constata en la comparación con los datos habidos desde 2005 a la actualidad, que se mantiene en la banda de entre el 34 al 48 por ciento anual de resoluciones favorables a los contribuyentes. Las diferencias porcentuales, punto arriba, punto abajo no hacen más que confirmar que el porcentaje es comparable y homologable a lo que se estima por parte de otros entes que se dedican a funciones similares a esta Oficina del Defensor del Contribuyente, como son los Juzgados de lo Contencioso en el ámbito de la Administración de Justicia.

En 2012 se ha producido una disminución en el porcentaje de resoluciones favorables, pasando del 48,15 por ciento de 2011, a un 38,01 por ciento en 2012, enmarcándose en la horquilla habitual del 34-48 por ciento que hemos citado. Las razones de estimación son las habituales en tributos de gestión compartida, además de las notificaciones, devoluciones, discrepancias con el Catastro o con el Registro de la Jefatura Provincial de Tráfico; a lo que habría que añadir cuestiones sobre esperas, atención telefónica o información o errores en domiciliaciones. En todo caso, el porcentaje alcanzado en este ejercicio del 38,01 por ciento de resoluciones favorables al contribuyente pone de manifiesto el compromiso y vocación de esta Oficina dirigidos a la reducción de la litigiosidad tributaria y al cambio de la que ha sido tradicional filosofía de las relaciones entre fisco y contribuyente. Es decir, mayor transparencia, agilidad y equilibrio entre ambos sujetos, así como, una

nueva forma de gestionar en la que rectificar no supone ningún trauma para el aparato administrativo, y en la que errar es humano..”

“...”

13. CONCLUSIONES

13 CONCLUSIONES

1ª.- El sometimiento de la actividad administrativa en la aplicación de los tributos a una serie de principios materiales y formales, encaminados a limitar la actuación de la Administración tributaria, implica la contrapartida, en la relación jurídica con el contribuyente, del nacimiento de derechos a su favor.

2ª.- La existencia de una serie de derechos y garantías para los obligados tributarios y, por otra parte, la aplicación a los procedimientos tributarios de una serie de principios, algunos de los cuales van a tener un anclaje directamente constitucional, mientras que otros simplemente van a ser objeto de reconocimiento legal. El art. 3.2. LGT no hace sino aplicar a la gestión tributaria los principios constitucionales del art. 103.1 CE.

3ª.- En la aplicación de los tributos la Administración tributaria debe respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios, si bien, más que el respeto, debería formularse como el “compromiso” de la Administración de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones. En el artículo 34 se reafirma de manera expresa el compromiso en el respeto de los derechos y garantías de los obligados en la aplicación de los tributos.

4ª.- Las obligaciones económicas previstas en la ley, son asumidas por la Administración en el seno de la relación jurídica tributaria que le une con el contribuyente en el seno del concreto procedimiento tributario.

Se diferencian del resto de obligaciones y deberes en su aspecto material, concreto, que deriva para el contribuyente en la posibilidad de exigir la contraprestación a la que tiene derecho y que afecta a su exclusiva esfera jurídica,

que es además evaluable económicamente y susceptible de ser reclamada ante los tribunales en caso de incumplimiento.

5ª.- Los intereses de demora representan una obligación accesoria de la obligación tributaria principal, cuyo presupuesto de hecho viene marcado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, que encarna una indemnización por daños y perjuicios que se hayan podido producir por el retraso en el pago.

El fundamento general de esta obligación estriba en su naturaleza compensatoria o indemnizatoria, que trae causa para el obligado tributario por haber tenido que disponer de una determinada cantidad dineraria en favor de la Administración de forma indebida. Esa improcedencia de soportar económicamente una carga hace nacer *ex lege* la obligación para la Administración de pagar el interés de demora para compensar al perjudicado.

6ª.- La devolución de ingresos indebidos es un instrumento que persigue el restablecimiento patrimonial a una situación existente previa que coincide con el momento del ingreso del correspondiente tributo. Determinar la naturaleza jurídica de estas devoluciones implica responder a la pregunta de si es un derecho objetivo, un derecho subjetivo, o si es un interés legítimo.

El derecho de los particulares a la devolución de los ingresos tributarios indebidos está fundado en el principio de legalidad, por lo que su existencia está condicionada a una ley que reconozca o garantice dicho derecho. Esta realidad constituye una obligación legal estatal de Derecho público. El derecho de devolución es un derecho de crédito que posee un régimen jurídico concreto y un contenido distinto al resto de las situaciones jurídicas subjetivas.

7ª.- El fundamento del derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender un acto administrativo se encuentra en el principio constitucional de responsabilidad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), y como concreción de aquél, en el de ser indemnizado por los poderes públicos cuando se produzca una lesión en los bienes y derechos, siempre que tenga su causa en el funcionamiento de los servicios públicos (art. 106.2 CE).

13. CONCLUSIONES

8ª.- La actual LGT, que deroga la LDGC, incorpora a su texto el contenido esencial de su articulado, y acoge en su Exposición de Motivos como uno de sus principales objetivos el de “reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica”. Además, la vigente LGT supuso una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo (adaptación a la LRJPAC) con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.

La Ley 58/2003 General Tributaria, entre otras, adolecía de las siguientes necesidades: regular los procedimientos de gestión tributaria, regular la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria. Con la reciente modificación de fecha 12 de octubre del presente año en curso, se pretende sobre todo, una adecuación a los principios constitucionales y eliminar definitivamente algunas referencias preconstitucionales. Todo esto supone una aproximación a las normas generales del Derecho Administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios, mediante modificaciones de carácter técnico en la norma, así como la introducción de nuevas figuras sustantivas y procedimentales. Además de intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, sin perder de vista la eficacia en las actuaciones de la Administración Tributaria para optimizar los recursos de los entes públicos.

El art. 17.1 de la citada LGT afirma que *“Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos”*. Desde luego estamos en presencia de esquemas múltiples que no resultan válidos para los innumerables supuestos en que se traduce el deber de contribuir. Y es que la pluralidad de prestaciones que la integran, la diversidad de sujetos que pueden intervenir en una misma prestación y los múltiples procedimientos que se pueden desarrollar para asegurar la efectividad de la obligación principal, impiden reconducir todo ese conglomerado a un esquema jurídico unitario.

Puede decirse que una forma de disminuir la conflictividad y de mejorar la situación del contribuyente sería profundizar en la búsqueda de otras formas de resolver los conflictos entre ciudadanos y Administración Tributaria.

Es importante reflexionar sobre la situación del contribuyente ante el largo camino que se abre ante él a la hora de defender sus pretensiones. La dilación excesiva de los procedimientos ya constituye “per sé” un gravísimo inconveniente, al que se añaden otros en determinadas circunstancias. Todo lo dicho puede hacer que quede en entredicho el ejercicio por parte de los ciudadanos de los derechos constitucionalmente proclamados a la tutela judicial efectiva a un proceso sin dilaciones. Con la nueva reforma de la LGT se da la opción al contribuyente, en cuanto al procedimiento de comprobación limitada, de que aporten voluntariamente la documentación contable para acreditar la contabilidad de determinadas operaciones. En este caso, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de contrastar dichos datos con los suyos.

Recientemente, las reformas operadas por la Ley 39/2015 y 40/2015, ambas de 1 de octubre de presente año en curso, pretenden destacar, de entre los principios generales, como novedad, la expresa inclusión de los principios de transparencia y de planificación y dirección por objetivos. El primero que se ha pretendido desarrollar a través de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y el segundo que debería intentar abordarse al regular la siempre pendiente función directa del sector público.

Por otro lado, se consolida la regulación del funcionamiento interno de la Administración mediante la utilización preferente de los medios electrónicos: unificando la regulación sobre la firma y sedes electrónicas, el intercambio electrónico de datos en entornos cerrados de comunicación y la actuación administrativa automatizada. Se establece además la obligación de que las Administraciones Públicas se relacionen entre sí por medios electrónicos, facilitando la cooperación entre ellos basada en la interoperabilidad de los medios electrónicos y sistemas, incluida la prestación conjunta de servicios a los ciudadanos.

En definitiva, con dichas reformas, la intención de volver al sistema normativo de separación normativa entre el régimen jurídico y el procedimiento

13. CONCLUSIONES

administrativo se basa en querer separar la regulación legal de las reacciones jurídicas “id intra” de las Administraciones Públicas de las “ad extra”.

Se pretende regular las relaciones externas de la Administración y los ciudadanos. La norma establece las bases con arreglo a las cuales se ha de desenvolver la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria de las Administraciones Públicas para asegurar su ejercicio de acuerdo con los principios de buena regulación, garantizar de modo adecuado la audiencia y participación de los ciudadanos en la elaboración de las normas y lograr la predictibilidad y evaluación pública del ordenamiento, como corolario del derecho constitucional a la seguridad jurídica.

9ª.- El marco legal de los derechos de los contribuyentes se consolida en la vigente Ley General Tributaria de 2003, de modo expreso en el artículo 34, norma que en su apartado 1º reconoce a los obligados tributarios, entre otros derechos, el de formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria, y que en su apartado 2º recoge, por primera vez con rango legal, la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que se justifica por la enorme transformación operada en la Administración tributaria actual como consecuencia de la modificación del esquema general de aplicación de los tributos, con la generalización del sistema de autoliquidaciones, pasando la Administración al papel de control del cumplimiento de dichas obligaciones, y transformándose en una Administración prestadora de servicios

10ª.- La ausencia de una vía económico-administrativa en materia de tributos locales ha provocado una cierta indefensión de hecho a los contribuyentes en aquellos asuntos que por su cuantía no justifican los costes que supone de por sí el acceso a la vía judicial. La creación en los denominados municipios de Gran Población, tras la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local LMMGL, de un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas pretende precisamente solucionar este problema. En todo caso, se trata de un órgano económico-administrativo propio de los Entes Locales, que se rige por su normativa específica.

Las ventajas de la vía económico-administrativa se pueden resumir de la siguiente manera:

d) La decisión corresponde a un órgano desvinculado de quien dictó el acto que se revisa, lo que le otorga mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada que resuelve el superior jerárquico.

e) En los casos, en principio, más complejos, resuelve por mayoría un órgano colegiado lo que le otorga mayor probabilidad de acierto frente a la resolución por un órgano unipersonal.

f) Sus componentes son expertos en las materias a las que se refieren las reclamaciones, lo que le confiere un grado de especialidad que no tienen en muchas ocasiones los órganos de lo contencioso-administrativo.

En cuanto a la litigiosidad contencioso-administrativa, lo cierto es que la inmensa mayoría de las reclamaciones interpuestas se resuelven definitivamente en los Tribunales Económico-Administrativos Municipales sin que pasen, por tanto, a la esfera judicial, ya sea porque la reclamación es estimada, total o parcialmente, ya sea porque los fundamentos de la resolución desestimatoria convencen al reclamante, ya sea por el coste que supone el recurso contencioso-administrativo frente a la gratuidad de la reclamación económico-administrativa.

En definitiva ni la calidad ni la imparcialidad de las resoluciones de estos Tribunales ha sido puesta en tela de juicio. Al contrario, en bastantes ocasiones, se ha puesto de manifiesto el rigor y la objetividad de sus resoluciones, amén de la independencia de criterio y decisión de los mismos. En este sentido, el cumplimiento de los plazos y la adopción de resoluciones por órganos unipersonales no deben impedir el mantenimiento e, incluso, la mejora de la calidad de las resoluciones aprobadas.

Entendemos que sería necesario llegar más allá, y sentar las bases para una auténtica planificación estratégica en aras a la mejora y evolución futura de estos tribunales municipales, institucionalizando las reuniones e incluso con la creación de algún órgano de coordinación a nivel nacional.

13. CONCLUSIONES

14 BIBLIOGRAFÍA:

- ADAME MARTÍNEZ, F.: Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, n° 28, 2005.⁽⁷⁶⁾
- -Los derechos a ser informado sobre los valores de los bienes inmuebles y sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación o inspección, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales, Thomson-Civitas, Madrid, 2007.⁽⁷⁷⁾⁽⁷⁸⁾⁽⁷⁹⁾
-
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El interés de demora en espera de una regulación coherente, *Tapia*, n° 52, 1990.⁽²⁶⁾
- ALONSO GIL, M. (2006): “Organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales”, en *Revista Tributos Locales* n°. 65.⁽¹⁶⁷⁾
- ALONSO GONZÁLEZ, L.: La reforma de la LGT. Cedecs, Barcelona, 1995.⁽¹²¹⁾
- ALONSO MURILLO, F.; BLASCO DELGADO, C.; GÓMEZ CABRERA, C.; y LÓPEZ MARTINEZ, J.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura.⁽¹¹⁰⁾
- ALVAREZ MARTINEZ, J.: “La motivación de los actos tributarios”. Marcial Pons. Madrid, 1999.
- ANIBARRO PEREZ, S. (2006): “La experiencia de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales”, en *Revista Tributos Locales* n°. 65.⁽¹⁶⁸⁾
- ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.⁽¹⁴⁷⁾
- La potestad sancionadora, en AA. VV.: “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006.⁽⁵⁶⁾

- AROZAMENA SIERRA, J.: Sobre la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, Jornadas de estudio sobre el Título preliminar de la Constitución, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.⁽²⁾
- ASOREY, R. O.: El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario, Civitas, REDF. nº 66, 1990.⁽¹⁾
- AUCEJO, EVA A. Y ROYUELA MORA V. (2004): “Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central”. Instituto de Estudios Fiscales. Revista IEF N.º 25/2004.
- AA.VV.: Manual Práctico. Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- AA.VV.: Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.
- AYUNTAMIENTO DE BILBAO Tribunal Económico-Administrativo Municipal (2013): Memoria 2012 Tribunal Económico-Administrativo Municipal.
- AYUNTAMIENTO MADRID Tribunal Económico-Administrativo Municipal (2013): Memoria 2012 Tribunal Económico-Administrativo Municipal.
- AYUNTAMIENTO DE TOLEDO Tribunal Económico-Administrativo Municipal (2014): Memoria 2013 Tribunal Económico-Administrativo Municipal.
- BAÑO LEÓN, J. M. Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración, en: LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). La nueva Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, Tecnos, Madrid, 1993.⁽⁹⁷⁾
- BARQUERO ESTEVAN, J.M.: La información administrativa a los contribuyentes, Aranzadi, Navarra, 2002.⁽⁶⁷⁾⁽⁷²⁾⁽⁷³⁾⁽⁸¹⁾
- BEATO ESPEJO, M.: Tratamiento jurídico de los derechos reconocidos a los ciudadanos en el artículo 35 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común por la Comunidad Autónoma de Extremadura. Anuario de la Facultad de Derecho, nº 11, 1993.⁽⁹⁴⁾
- BONET SÁNCHEZ, M.P.: “De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración.” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 16/2006, Aranzadi, 2006.⁽¹⁰⁹⁾

- CALDERON CARREÑO, J.M. y MARTIN JIMENEZ, A.J.: Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho Comunitario, Noticias de la UE, nº 167, 1998.⁽¹²⁾
- CALVO GARCÍA, M.: Los límites de la seguridad jurídica: principios jurídicos y certeza del derecho, Jornadas de Estudio sobre el Título preliminar de la Constitución. Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.⁽¹⁾
- CALVO ORTEGA, R. "Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General. Civitas. 2002.⁽¹⁷⁷⁾
- CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (coord.): La nueva Ley General Tributaria, Thomson Civitas, Madrid, 2004.
 - El proyecto de Ley General Tributaria, aportaciones y aspectos críticos, Nueva Fiscalidad, nº 8, 2003.⁽¹⁴⁾
 - Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general. II. Derecho Presupuestario, 13ª edición, Thomson-Reuters, Madrid, 2009.⁽¹³¹⁾
- CALVO VÉRGUEZ, J.: El contenido de las actuaciones de asistencia a los obligados tributarios: algunas consideraciones, RIF, nº 91, 2009.⁽⁵⁸⁾
 - Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivados de normas declaradas nulas o inconstitucionales, Diario La Ley, nº 7592, 2011.⁽¹²⁾
- CAMBRA GRAS, J.M., MIÑANA, R. P., BELADA RIBELES, L.J.: Devolución de ingresos indebidos, en AA. VV. GARBERI LLOBREGAT, J. (Dir.): Revisión e impugnación de actuaciones tributarias, Bosch, Barcelona, 2006.⁽³⁸⁾
- CARBAJO VASCO, D. y PRATS MAÑEZ, F.: Todo sobre el Estatuto del Contribuyente, Praxis, Barcelona, 1998.⁽⁶³⁾
- CARBAJO VASCO, D.: Algunas notas sobre el reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias, Carta Tributaria, Monografías, nº 15, 2001.⁽⁴²⁾
 - Interés legal del dinero e intereses de demora, Crónicas Tributarias, nº 53, 1985.⁽¹³⁾⁽²⁵⁾
- CARRASCO PARRILLA, P. J.: Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000.⁽²⁰⁾⁽²³⁾
- CATALÁ POLO, Raquel y otros: Guía de la Recaudación de Tributos, CISS, Valencia, 1999.⁽¹⁴⁰⁾

- CAYÓN GALIARDO, A.: Comentarios al artículo 27, en “Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.⁽¹³⁷⁾
- CAZORLA PRIETO, L. M.: Derecho Financiero y Tributario. Parte general, quinta edición, Thomson-Aranzadi, 2004.⁽¹¹⁵⁾
- CHAMIZO DE LA RUBIA J. “Aportaciones del Defensor del Pueblo Andaluz para la incorporación de los derechos sociales al Estatuto de Autonomía para Andalucía”. En Nuevas Políticas Públicas, n.º 2, Los derechos sociales, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006.⁽¹⁷³⁾
- CHECA GONZÁLEZ, C.: La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes). Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi, nº 5, 1997.⁽⁸⁴⁾
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: El derecho de reembolso del coste de las garantías en la nueva ley general tributaria y en su normativa de desarrollo con especial referencia a su aplicación en la esfera local, Tributos Locales, nº 62, 2006.⁽⁴²⁾
- COLLADO YURRITA, M.A.: Los intereses de demora en la Ley General Tributaria, REDF, nº 56, 1987.⁽²⁴⁾
- CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Memoria Año 2012. Madrid 2013.
- CONSEJO REGIONAL PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE DE CASTILLA Y LEÓN. Memoria 2013. Junta de Castilla y León. Consejería de Hacienda. 2014.
- CORRAL GUERRERO, L.: El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos (Introducción a una teoría general), Editorial Edersa, Madrid, 1978.⁽³⁴⁾
- COTINO HUESO, L.: Derechos del ciudadano, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.⁽¹¹¹⁾⁽¹¹²⁾
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E.; FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTINEZ OROZCO, M.: El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- DEFENSOR DEL PUEBLO. El Defensor del Pueblo en una España en cambio 25 Aniversario. Madrid 2007.
- DEFENSOR DEL PUEBLO. Informe anual 2013. Madrid 2014.

- DELGADO GARCÍA, A. M., OLIVER CUELLO, R.: El deber de información y asistencia a los obligados tributarios, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.
- DELGADO GARCÍA, A. M y OLIVER CUELLO, R. en AAVV: Nuevas Políticas Públicas, Anuario Multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, nº 1, 2005.
- DEL PASO BENGOA, J.M y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la ley 1/1998, CISS, Valencia, 1998.⁽⁵³⁾⁽⁷⁸⁾⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰⁷⁾⁽¹³⁶⁾
- DIAZ DELGADO, J. (2005): “Comentario al art. 14 del TRLRHL” en Comentarios a la Ley de Haciendas Locales. (Coord. Domingo Zavallos, M.J.) Cizur Menor (Navarra). Editorial Aranzadi. ⁽¹⁶⁶⁾
- DÍAZ YUBERO, F.: La Agencia tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario, en Cuadernos de Actualidad HPE, núm. 6, 1994.⁽⁶⁰⁾
- DIEZ BUESO L. “Propuesta de configuración estatutaria del Síndic de Greuges de Cataluña”. En AA.VV., Jornadas sobre reformas estatutarias, derechos sociales y defensores del pueblo autonómicos. Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo Andaluz, Sevilla, 2006.⁽¹⁷²⁾
- DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: Sistema de Derecho Civil, I, Tecnos, Madrid, 1993.⁽¹²⁸⁾
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: El procedimiento tributario tras la reforma de la Ley General Tributaria, Quincena Fiscal, nº 10, 1996.⁽⁵²⁾
 - Comentario a los artículos 18 a 25, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.⁽⁷⁷⁾
 - La configuración jurídica del deber de contribuir. Civitas, Madrid, 1988.⁽¹²¹⁾
- ESEVERRI MARTINEZ, E.: Derecho tributario. Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.⁽²⁸⁾⁽⁴⁰⁾
- FALCÓN Y TELLA, R.: La facilitación por el sujeto activo de la obligación ¿autoliquidaciones elaboradas por la Administración?, Quincena Fiscal, nº 11, 1995.
 - Quincena Fiscal, nº 18, 1997.⁽¹⁴¹⁾⁽¹⁴²⁾
 - Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, Quincena Fiscal, nº 7, 1998.
- FENELLÓS PUIGCERVER, V.: Consideraciones acerca del Proyecto del Estatuto del Contribuyente, Impuestos, nº 13, 1997.⁽¹⁰⁶⁾

- o El Estatuto del Contribuyente. Ediciones Tro, S.L. 1ª Edición, Valencia, 1998.⁽⁵⁵⁾⁽¹⁴⁰⁾
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. Comentarios a la nueva Ley General Tributaria. Civitas. Madrid. 2004.
 - FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario: parte general. 23ª Edición, Marcial Pons, Barcelona, 2004.⁽⁷⁵⁾
 - FONSECA CAPDEVILLA, E.: La devolución de ingresos indebidos y el principio de legalidad, *Crónica Tributaria*, nº 56, 1986.
 - FUEYO BROS, M.: Intereses a cargo de la Hacienda Local por mora: legislación aplicable, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19, 2007.
 - GALÁN GALÁN, A. “El régimen especial de los municipios de gran población”, *Anuario del Gobierno Local 2003*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.
 - GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables, su significación y fundamentación. Especial referencia a la normativa municipal de Madrid, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*. Madrid, Thomson-Civitas, 2007.⁽¹²⁴⁾⁽¹²⁵⁾⁽¹²⁶⁾
 - GALAPERO FLORES, R.: Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, *Impuestos*, nº 5, 2008.
 - GARCÍA ÁLVAREZ, M. “El control de la Administración local por los comisionados parlamentarios autonómicos”. En AA.VV., *XI Jornadas de coordinación entre defensores del pueblo*. Servicio de Publicaciones del Procurador del Común. León. 1997.⁽¹⁷⁵⁾
 - GARCIA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2004.⁽¹¹⁹⁾⁽¹³²⁾
 - GARCIA DE ENTERRIA, E.: ¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota, *Revista de Administración Pública*, nº. 124, 1991.⁽²⁾
 - GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R., en “Curso de Derecho Administrativo. Vol. II”, 7ª edición, Civitas, Madrid, 2000.⁽¹⁰⁰⁾

- GARCIA NOVOA, C.: Comentarios al artículo 5, en: “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CEF, Madrid, 1999.⁽¹²⁴⁾
 - El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Marcial Pons, Madrid, 2000.⁽¹⁾
 - “La prescripción del tributo en la LGT/2003: Aspectos conceptuales y prácticos” en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores): Tratado sobre la Ley General Tributaria I, Tomo I, Aranzadi – Thomson Reuters, Madrid, 2010.⁽¹²⁹⁾
 - La devolución de ingresos tributarios indebidos, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, en Revista de Administración Pública, nº. 124, 1991.
- GARCIA LUIS, T.: “Las consultas tributarias”. La Reforma de la Ley General Tributaria. Lex Nova. Valladolid. 1996.⁽¹⁷⁹⁾
- GARCIA-MONCO A.M.(2004): “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” en La nueva Ley General Tributaria (Dr. Calvo Ortega R y Cord. Tejerizo López J.M.). Civitas. Madrid. Editorial Aranzadi.⁽¹⁶⁵⁾
- GARCIA PRATS, F.A.: La devolución de ingresos indebidos, REDF, nº 78, 1993.⁽⁹⁾
- GARCIA NOVOA, C. Información y asistencia, Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 1999.
- GARCIA NOVOA, C. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Edit. Marcial Pons. Madrid. 2000.
- GÓMEZ MOURELO, C. La nueva Ley General Tributaria Comentada. La Ley. Madrid. 2004.
- GONZÁLEZ CUELLAR SERRANO, M^a L.: Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional. Colex, Madrid, 1998.⁽⁸²⁾
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: El tratamiento de la información tributaria por las Entidades Locales, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas, 2007.⁽¹²²⁾

- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Civitas, Madrid, 2007.⁽⁹⁹⁾
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: El interés de demora en materia tributaria, *Crónica Tributaria*, nº 55, 1985.⁽¹⁷⁾⁽²⁶⁾
- GOROSPE OVIEDO, J.L y PÉREZ DE AYALA, M.: Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. *RDEF*, nº 189, 1998.⁽³⁰⁾
- GUAITA A. (1977) “Evolución del procedimiento-económico-administrativo en España” .*Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº. 128. ⁽¹⁴⁹⁾
- HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coord.): Revisión de actos tributarios, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006.⁽⁴²⁾
- HERRERO DE LA GAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., Título II. Los tributos, HUESCA BOADILLA, R. Coord. AA.VV. Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.⁽¹⁵⁾
- HUESCA BOADILLA, R.: Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia. Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria. *La Ley*, Madrid, 2007.⁽¹⁵⁾⁽¹⁰³⁾
- IGLESIAS CASÁIS, J. M.: La configuración del derecho de reembolso del coste desde las garantías aportadas por el contribuyente en la nueva Ley General Tributaria, *Crónica Tributaria*, nº 117, 2005.⁽⁴²⁾
- JIMÉNEZ BELLOCH, J: Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*. Madrid. Thomson-Civitas, 2007.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y OO.AA.: El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudio en homenaje a Enrique Piñel, *La Ley*, Madrid, 2006.⁽³⁹⁾⁽¹³⁵⁾
- LAFUENTE MOLINERO, F. : Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, en la obra colectiva AA.VV. : *Visión práctica de la Nueva Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004.⁽²⁹⁾
- LAGO MONTERO J.M.: El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados

en los procedimientos tributarios locales, en SERRANO ANTÓN F. (Dir.): El estado actual de los derechos y las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Madrid. Thomson-Civitas, 2007.⁽¹²³⁾

- LAPATZA, J.J.: El estatuto del contribuyente, Civitas, REDF, nº 88, 1995.⁽⁴⁴⁾
- LÓPEZ MARTINEZ, J.: Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria. Un análisis de su ubicación en el seno de la deuda tributaria, Civitas, EDFT, Madrid, 1994.⁽¹⁸⁾
 - Los deberes de información tributaria. Marcial Pons, Madrid, 1992.⁽¹²¹⁾
- LOZANO SERRANO, C.: Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos, Tribunal Fiscal, nº 2, 1990.⁽⁹⁾
- M. GARCÍA ÁLVAREZ. El control de la Administración local por los comisionados parlamentarios autonómicos. En AA.VV., XI Jornadas de coordinación entre defensores del pueblo. Servicio de Publicaciones del Procurador del Común. León. 1997.
 - MAGRO SERVET, V.: La irretroactividad de las normas jurídicas: regla general y excepciones, La Ley, Tomo 5, 1998.⁽³⁾
 - MANTERO SÁENZ, A. Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios. AEDAF. Madrid. 2005.
 - MARTIN QUERALT, J.: El deber de la Administración de proceder de oficio a la devolución de ingresos indebidos en las regulaciones con efectos en varios periodos impositivos, Tribuna Fiscal, nº 224, 2009.⁽⁹⁾
 - MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, 22ª Edición, Tecnos, Madrid, 2011.⁽⁷⁾⁽⁸⁾⁽¹⁰⁾
 - MARTÍNEZ GINER, L. A.: Intereses de demora y devolución de ingresos tributarios indebidos en la nueva LGT, Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 260, 2004.⁽⁴¹⁾
 - MARTINEZ LAFUENTE, A. “El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria”, Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 40, 1983.⁽³⁾
 - MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.). Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.⁽⁶⁹⁾
 - El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria, Cívitas, REDF, nº 40, 1983.
 - La extinción de las sanciones tributarias, Crónica Tributaria, nº 53, 1985.

- MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.: Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, *Quincena Fiscal*, nº 1, 2001.⁽⁶⁵⁾
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA Tribunal Económico-Administrativo Central (2013): Memoria 2012 Tribunales Económico-Administrativos. Madrid. Centro de Publicaciones.
- MONTAÑÉS PARDO, M. A.: La presunción de inocencia. Aranzadi, Pamplona, 1997.⁽¹⁴⁵⁾
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: La discrecionalidad en el derecho tributario, *Lex Nova*, Valladolid, 1998.⁽⁴⁷⁾
 - o Valoración de bienes, en “Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)”, *Lex Nova*, Madrid, 1998.⁽⁷⁷⁾⁽⁸⁷⁾
- MORENO INOCENCIO, A.: Intereses de demora y recargos en la nueva Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, *Impuestos*, nº 2, 2004.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT, *Impuestos*, nº 11, 1985.⁽¹⁹⁾⁽²⁶⁾
- NAVAS VAZQUEZ, R.: Las devoluciones de los ingresos tributarios, *Civitas*, Madrid, 1992.⁽⁶⁾
- O. ASOREY, R, “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*. n.º 66, 1990.
- OFICINA DEL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE AYUNTAMIENTO DE MADRID. Memoria 2012. Ayuntamiento de Madrid. Madrid 2013.
- OLIVER CUELLO, R.: La regulación de la administración electrónica tributaria, en “Administración Electrónica Tributaria”, Bosch, Barcelona, 2009.
- PALAO TABOADA, C.: Derechos a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, a obtener copia y a conocer la identidad de las autoridades y personal responsable de las actuaciones. En SERRANO ANTÓN, F. (Dir.). : El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales, Thomson-Civitas, Madrid, 2007.⁽⁸⁹⁾⁽⁹²⁾⁽⁹³⁾
- PÉREZ LUÑO, A. E.: La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la justicia, *Boletín de la Facultad de Derecho, UNED*, nº 15, 2000.⁽⁴⁸⁾
- PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte general, decimotercera edición, Thomson-Civitas, 2003.⁽¹¹⁶⁾

- Derecho Financiero y Tributario. Parte general, Thomson-Civitas, 2006.⁽¹³⁰⁾
- PERIS GARCIA, P.: La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español, Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 22, 1994.⁽⁸³⁾
- PLAZA VÁZQUEZ, A.: Los derechos y garantías de los contribuyentes en tiempos de crisis, Quincena Fiscal, nº 15 -16, 2009.⁽¹⁶¹⁾⁽¹⁶³⁾⁽¹⁶⁴⁾
- PONT CLEMENTE, J.F.: El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario, Quincena Fiscal, nº 5, 2010.⁽¹²⁾
- PONT MESTRES, M.: Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de la Ley General Tributaria, Impuestos, nº 19, 2003.
- QUINTANA FERRER, E: Devolución de Ingresos Indebidos y Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 2004.⁽³³⁾
- PLAZA VAZQUEZ, A.L. (2004): “La nueva vía económico-administrativa en las grandes ciudades (común y foral), en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi nº. 1/2004. Editorial Aranzadi.
- RAMALLO MASSANET, J.: Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.⁽⁵¹⁾⁽⁶⁰⁾
- REY QUIROGA, B.: Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Edit. Bosch, 2004.⁽⁴⁵⁾
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria: luces y sombras, Quincena Fiscal, nº 15, 2003.⁽¹³⁾⁽¹⁶⁾⁽¹¹⁷⁾⁽¹¹⁸⁾
- La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria ¿una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?, Aranzadi, Navarra, 2004.
- El interés de demora en la Ley General Tributaria, IEF, Marcial Pons, Barcelona, 1999.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: Información y asistencia al contribuyente, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”, Marcial Pons, Madrid, 2000.⁽⁵⁹⁾
- ROZAS VALDÉS, J.A. Información y asistencia a los obligados tributarios. Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria. CEF. Madrid. 2004.

- RUBIO DE URQUIA, J.I. (2006): “El más eficaz instrumento de mercadotecnia al alcance de la Administración Tributaria”, en Revista Tributos Locales nº.65.⁽¹⁶⁹⁾
- RUÍZ GARCÍA, J. R.: Los principios generales de la aplicación de los tributos, en AA. VV.: “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006.⁽⁵⁰⁾⁽⁸⁶⁾
- RUIZ-RICO RUIZ G. “Posibilidades que plantea el proceso de reforma estatutaria en relación con la garantía y tutela de los derechos sociales”. En AA. VV., Jornadas sobre reformas estatutarias, derechos sociales y defensores del pueblo autonómicos. Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo Andaluz, Sevilla, 2006.⁽¹⁷⁴⁾
- RUIZ TOLEDANO, J. I.: El nuevo régimen de revisión tributaria comentado, La Ley, Madrid, 2006.
- SALVO TAMBO, I.: Las consultas tributarias, en “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria”, IEF, Madrid, 2004.⁽⁷⁴⁾
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: La prescripción de las obligaciones tributarias, Monografías AEDAF nº2, AEDAF, 2007.⁽¹²⁷⁾
- SÁNCHEZ MACÍAS, J. I., RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords). Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón, Salamanca, Universidad de Salamanca, 2005.⁽⁴³⁾
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: Comentario al artículo 112 LGT, en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias. Edersa, Madrid, 1987.⁽¹²⁰⁾
- SANZ CLAVIJO, A.: El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión. Revista Técnica Tributaria, nº 89, 2010.⁽¹⁰¹⁾
- SARTORIO ALBALAT, S.: Ley General Tributaria e interés de demora: naturaleza y régimen jurídico, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- SERRANO ANTÓN, F.: Las devoluciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996.⁽⁶⁾
 - La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales, AEDF, Madrid, 1996.
 - El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales. Thomson-Civitas, Madrid, 2007.⁽⁸⁹⁾⁽¹²²⁾

- SIMÓN ACOSTA, E.: Los intereses de demora en Derecho Tributario, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 612, 2004.⁽²³⁾
- SOLER ROCH, M.T., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., SERRANO ANTÓN, FERNANDO: “Los Defensores del Contribuyente”. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. 2010.⁽¹⁸²⁾
- SUAREZ COLLÍA, J.M.: El principio de irretroactividad de las normas jurídicas, Actas, Madrid, 1991.⁽³⁾
- VALENCIA MARTÍN, G. “Derecho administrativo sancionador y principio de legalidad”, en El principio de legalidad, Actas de las V Jornadas de la asociación de letrados del TC. Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, 2000.⁽¹⁴⁶⁾
- VALERO TORRIJOS, J.: Acceso a los servicios y a la información por medios electrónicos, en “Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos”, Aranzadi, Pamplona, 2008.⁽¹¹¹⁾
- VEGA BORREGO, F.: El reembolso del coste de las garantías y la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 287, 2007.⁽⁴²⁾
- VILLAVERDE GÓMEZ, “Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas”, Estudios sobre el I. Sociedades. Comares. Granada. 1998⁽¹⁸⁰⁾
- VILLARIN LAGOS, M.: "Obligaciones pecuniarias de la Administración tributaria", AA.VV: Tratado sobre la Ley General Tributaria. 2010.⁽⁶⁾
- VILLEGAS MORENO, A.: El Reglamento de la Gestión: de la liquidación por la Administración a la información y la asistencia, en: “La gestión tributaria y el servicio al contribuyente”, IEF, monografía nº 96, Madrid, 1991.⁽⁵¹⁾
- WERT ORTEGA, M. “El Ombudsman o el Defensor del Contribuyente” en Ponencias de Información. Seminario de Administration Fiscal. 2010.⁽¹⁷⁶⁾