

El defensor del contribuyente
Antecedentes, régimen vigente y derecho comparado

Por Harry Schurig¹

I.- Antecedentes de la figura del defensor del contribuyente

Los primeros trabajos en donde se puso de manifiesto la conveniencia de la creación de un defensor de los contribuyentes se remontan al año 1993². Las XXIV Jornadas Tributarias llevadas a cabo al año siguiente la incluyó como recomendación final³. Recordemos que para entonces la figura del Defensor del Pueblo de la Nación ya gozaba de rango constitucional atento la reforma operada ese mismo año.

Por aquel entonces, en la administración pública comenzaron a incrementarse los conflictos con particulares debido a un intervencionismo estatal más activo en cuestiones fiscales, para lo cual los medios tradicionales de solución (judiciales y administrativos) resultaban insuficientes, tanto para prevenirlos como para reparar los perjuicios ocasionados. De allí que la existencia de un funcionario público que tenga asignado el rol específico de colaborar con los particulares, encontraba sentido.

Resultaban comunes los conflictos derivados de una informatización apenas incipiente, en donde la percepción de los tributos seguía efectuándose por ventanilla y en la mayoría de los casos con archivo manual y la presentación de la documentación únicamente en papel. Anecdóticamente podemos señalar el uso de papel térmico para la confección de recibos de pago que con el tiempo se borraban u oscurecían, pagos mal imputados, negativa de los empleados de los mostradores a recibir notas o escritos argumentando distintas razones, o la ausencia o mala predisposición en las oficinas de AFIP para exhibir el libro de quejas⁴.

La doctrina llegó incluso a categorizar estos inconvenientes en tres grupos⁵:

¹ Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Posgraduado en Derecho Aduanero y de la Integración (UBA).

² XXXIII Jornadas Tributarias – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – Ponencia: “La arbitrariedad en las relaciones fisco – contribuyente” elaborado por Mario Grieco.

³ XXXIV Jornadas Tributarias – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), Bs. As., 1994.

⁴ Al respecto puede verse una breve enumeración de estos problemas y las soluciones de ingenio que se brindaban para sortearlas en Schwartzman, Daniel M., *Problemas con emplazamientos de la dirección general impositiva y atención al público*, Práctica y actualidad tributaria, Errepar, II-sept, 1996.

⁵ Grieco, Mario J. y Fernández, Daniel R., *El ombudsman fiscal o defensor de los contribuyentes*, Rev. Impuestos, La Ley, Bs. As., LV-A, 1997, p. 215-228.

a) **Arbitrariedades cotidianas:** las cuales si bien son de carácter menor, por su frecuencia y difícil superación representan para el contribuyente una verdadera carga fiscal no legislada. Entre ellas encontramos defectos en la atención (por ej. largas colas), desordenes en el archivo de la documentación (manifestado por pérdidas de documentos o exigencia de pago de tributos ya abonados), falta de elementos que debía proveer la administración (boletas, instructivos, formularios), etc.

b) **Arbitrariedades procedimentales:** generadas por abusos en el ejercicio de facultades de aplicación, verificación y percepción asignadas al Fisco, como también en lo que respecta a la reglamentación e interpretación de normas. Entre ellas encontramos el ocultar una interpretación administrativa bajo la forma de normativa reglamentaria, impidiendo de ese modo que los particulares puedan apelarla directamente, crear regímenes de retención o percepción sin considerar la realidad operativa de los sujetos obligados, exigir a los contribuyentes la presentación de informes y documentos en forma masivo y generalizado, en vez de limitarse sólo a contribuyentes bajo inspección.

c) **Arbitrariedades por omisión:** todas aquellas derivadas del silencio o inacción absoluta o en tiempos útiles por parte de la administración. Entre ellas encontramos la de no confeccionar textos legales ordenados (cuando una misma norma ha sido modificada a lo largo del tiempo un varias veces, dificultando de eso modo el acceso al texto vigente íntegro), no responder en término los planteos o reclamos y la omisión de creación de delegaciones administrativas.

También se cuestionaba la ausencia de un eficiente control judicial de la actividad administrativa, a causa del tiempo que insumiría (y lo sigue haciendo) un proceso de esas características, a lo cual se agrega la aleatoriedad de obtener éxito en la resolución final, debido a los particularismos propios de la interpretación judicial. Todo ello hacía que fuere crucial obtener una decisión favorable pero a término en sede administrativa.

Actualmente muchos de esos inconvenientes –lamentablemente no todos- han sido solucionados, morigerados o al menos no se presentan con tanta asiduidad. El uso de la informática en las tareas de archivo, emisión de notificaciones y formularios, imputación de pagos e identificación de los contribuyentes impide que se reiteren errores propios del descuido humano o causados por lo monótono de la tarea. Por su parte la renovación institucional de la AFIP, el empleo más racional de los recursos humanos y la visión integral de la función pública, han tenido efectos benévolos sobre la faz humana y social de la institución.

Como instrumento coadyuvante para superar esos inconvenientes, se ideó la figura del Defensor del Contribuyente, cuyo diseño preveía características análogas a las de su par constitucionalizado.

Se proyectó entonces⁶ que el cargo de Ombudsman Fiscal sea individual y personal, aunque podría ser asistido por adjuntos y un cuerpo de asesores. Se consideraba básico ubicarlo en la esfera del Poder Legislativo a nivel nacional a fin de darle una razonable expectativa de imparcialidad y objetividad, inexistente si se permitiese que su designación dependiera del propio organismo controlado.

Se exigía que el candidato sea experto en la materia tributaria y graduado en derecho o en Ciencias Económicas. La elección debía surgir de una terna de candidatos propuesta por la Cámara de Diputados⁷ que se enviaría a la de Senadores, a fin de que ésta efectuara la elección definitiva.

El defensor del contribuyente tendría independencia funcional, pudiendo actuar de oficio o a pedido de los contribuyentes, debiendo confeccionar diversas clases de informes de carácter público, algunos de ellos a modo de una verdadera rendición de cuentas.

Entre las funciones propuestas se encontraban las de:

- Discutir, innovar y provocar la creatividad en el ámbito de la administración tributaria;
- Investigar aquellos comportamientos administrativos que constituyan un ejercicio defectuoso de las funciones administrativas;
- Investigar las denuncias que lleguen a su conocimiento;
- Efectuar recomendaciones públicas o privadas a los funcionarios involucrados;
- Realizar críticas a modo de sanciones morales y sociales, para aquellos funcionarios públicos responsables; e
- Iniciar recursos administrativos o judiciales en los casos que resultasen una vía idónea para la solución de la controversia.

II.- La Defensoría del Contribuyente a nivel nacional

II. a).- Organización y funciones

A modo de advertencia, anticipamos que lo que actualmente se identifica como Defensoría del Contribuyente dista en gran medida de las características arriba señaladas. Por

⁶ Grieco, Mario J. y Fernández, Daniel R., op. cit.

⁷ Tal vez por el hecho que ésta es siempre cámara de origen de proyectos legislativos vinculados con “contribuciones” conforme lo dispone el art. 52 de la Constitución Nacional.

la asimilación terminológica con el Defensor del Pueblo de la Nación (previsto en el art. 86 de la C.N.) y por la poca difusión del organismo, es una institución no muy conocida y los que han oído hablar de ella tienen -en la mayoría de los casos- una equívoca idea sobre cual es su organización y función.

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero se trata simplemente de una dependencia de la AFIP, inserta originariamente en la Dirección de Planificación Estratégica, dependiente de la Subdirección de Planificación.

Su origen se remonta a 1999, donde empezó a funcionar a prueba y se constituyó en la práctica en una ventanilla “virtual” o real de recepción de problemas de los contribuyentes, originados principalmente en las Agencias de AFIP⁸.

Tiene como función recibir las denuncias efectuadas por los particulares, investigarlas, trasladarlas a la dependencia correspondiente y de ese modo intentar dar una solución e iniciar proyectos con el objeto de incrementar la calidad del servicio.

Tienen como objetivos mejorar la transparencia administrativa, proteger los derechos, garantías e intereses de los administrados, asegurar el equilibrio entre el fisco y los particulares, actuar como herramienta de control informativo -previo y posterior- y básicamente ayudar a la AFIP a que pueda cumplir sus amplios cometidos.

No tiene una “jurisdicción” propiamente dicha en el sentido de resolver contiendas, ni puede revocar actos administrativos. Aconseja, orienta y guía a los contribuyentes a fin de que éstos puedan tener éxito en sus peticiones. Eventualmente, gestiona dentro del organismo quejas formuladas, tratando de remover los obstáculos administrativos que dificultan llegar a una solución.

Resulta interesante destacar la denominada “función pedagógica” que tiene asignada, pues hoy resulta facilitada por el empleo de recursos informáticos. Sus recomendaciones no solamente se notifican al interesado si no que en muchos casos son subidos a la web de la AFIP.

Si bien inicialmente se le atribuyó una función de “mediación” ante conflictos, creemos que el término es un tanto excesivo ya que justamente no se encuentra “en el medio” de ambas partes sino inserta en una de ellas y limitada por el marco de actuación asignado. Aunque se le atribuye una supuesta “independencia funcional”, sin los medios concretos, difícilmente encontraremos una recomendación de la Defensoría del Contribuyente que sea contraria o verdaderamente crítica a una política administrativa del organismo. Ello se explica por si

⁸ Sobre las características mencionadas seguimos a Bertazza, Humberto J., *Defensoría del contribuyente*, Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), Errepar, Bs. As., VI-Set, 2000.

mismo a poco que analicemos la forma de integración y facultades de los empleados que componen dicha dependencia.

II. b).- Terminología

Actualmente no existe “un” defensor del contribuyente u ombudsman fiscal, sino por el contrario existen centenares de “defensores tributarios” y “defensores aduaneros”, sea uno o más en cada agencia, distrito o aduana en las que se organiza la AFIP. Se trata simplemente de empleados capacitados y predispuestos a atender al público que los reclamen. Es importante destacar que el servicio no solamente abarca consultas impositivas (originariamente se limitaba a ello) sino también las aduaneras.

De allí que resultaría conveniente –según nuestro criterio- evitar emplear la designación “defensor del contribuyente o defensor fiscal”, ya que por la naturaleza de los poderes atribuidos, distan mucho de la figura del Defensor del Pueblo previsto en el artículo 86 de la Constitución Nacional como también de su antecedente remoto, consagrado en la Constitución de Suecia.

A pesar de lo difundido del término, creemos adecuado –tal como lo hace la propia página web de AFIP- designarlos como “asistentes” DGI o DGA. No obstante, en algunas presentaciones, suele hablarse de la “Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero” cayendo en la misma designación equívoca, generando confusión con la verdadera naturaleza y funcionalidad del instituto.

De por sí, el empleo del término “defensor” resulta inadecuado en tanto la palabra presupone la existencia de tres sujetos el juego, el “defendido”, el “defensor” y el sujeto “de quien se defiende”. Por “defensor de pueblo” se entiende a la “*persona comisionada por las Cortes Generales para la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos ante los poderes públicos*”⁹. Destacamos la palabra “ante” para poner de resalto la separación que debe existir entre el defensor y el sujeto “ante” (o contra) quien se ejerce la defensa. Resulta contradictorio que se pretenda defender a alguien “de uno mismo”.

II. c).- Integración y vías de acceso

Puede accederse al servicio por dos vías. Por un lado desde el sitio web de la AFIP www.afip.gov.ar, clickeando la opción *reclamos y sugerencias/ingrese su reclamo vía web*” desde

⁹ Diccionario de la Real Academia Española, versión *on line*. www.rae.es.

donde se abrirá una suerte de formulario en donde se deberá especificar si se trata de un reclamo o una sugerencia y si es de contenido impositivo, aduanero o previsional. Luego deberán consignarse los datos personales del contribuyente y datos de contacto a fin de que el organismo puede solicitar –de ser necesario- mayor información o comunicar el avance del trámite. Finalmente se solicita la descripción de los hechos o circunstancias objeto del trámite.

La otra opción es hacerlo personalmente en las dependencias de AFIP y requerir la presencia de un “asistente impositivo” o un “asistente aduanero”. De la página web de la AFIP, surge que se encuentran afectadas alrededor de 900 personas en todo el país a esta función en materia impositiva¹⁰. Estos empleados deben tomar nota del reclamo o sugerencia a través de un formulario que será llenado en presencia del contribuyente o usuario del servicio aduanero.

Por el contrario, para efectuar una denuncia, existen distintas vías fijadas al efecto, ya sea telefónicamente, por correo postal o personalmente, según sea el caso¹¹.

Estas prestaciones se enmarcan en el Programa de Asistencia al Ciudadano, cuyo objetivo *“es establecer un canal de comunicación rápido, efectivo y confiable que permita detectar y solucionar los inconvenientes y sugerencias planteadas por los contribuyentes, usuarios del servicio aduanero y público en general, para el cumplimiento de sus obligaciones”*, en procura de mejorar la calidad de los servicios prestados.

La tarea de asistencia al contribuyente se complementa mediante el sitio web *“ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas”* desde donde se puede buscar información sobre cuestiones puntuales que hayan sido objeto de consulta con anterioridad. La base de datos se conforma, no sólo con la normativa vigente, sino entre otras, con la respuesta que la “defensoría del contribuyente” haya tenido la oportunidad de brindar.

Finalmente, los interesados también pueden dirigir todo tipo de consultas por vía telefónica y por correo electrónico¹².

¹⁰ A la fecha no se encuentra disponible el listado de personal afectado de la DGA.

¹¹ Las denuncias pueden efectuarse telefónicamente al Centro de Atención de Denuncias, personalmente o remitiendo una nota por correo postal. En el caso de tratarse de cuestiones impositivas o previsionales los interesados deben hacerlo al Departamento Análisis y Control de Denuncias o a cualquiera de las dependencias de AFIP-DGI. En el caso de tratarse de denuncias aduaneras será la AFIP-DGA. No obstante, si la denuncia previsional se refiera a falta de aportes por el empleador, deberá hacerse únicamente en forma personal en cualquiera de las dependencias de AFIP-DGI o en la Dirección de Fiscalización Operativa de la Seguridad Social. Siempre es recomendable que el contribuyente aporte la documentación en respaldo de sus dichos.

¹² La denominada “Mesa de Ayuda” atiende en el 0810-999-2347, pudiendo dirigirse la consulta vía e-mail a guiavirtual@afip.gov.ar.

Las consultas y reclamos presentados ante la “defensoría del contribuyente” no se oponen, obstaculizan, suspenden ni remplazan los recursos administrativos o judiciales que estén específicamente previstos por la ley en caso de conflicto, por lo que resultan solamente complementarios.

En resumen, los servicios a los contribuyentes prestados por la AFIP son los siguientes: la denominada “Defensoría del Contribuyente”, las consultas telefónicas o Call Center, las consultas efectuadas a través del sitio web, la denominada mesa de ayuda telefónica y el sistema de denuncias.

III.- La Defensoría del Contribuyente en otras jurisdicciones: CABA y Provincia de Bs As.

En la **Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, el organismo encargado de la recaudación de tributos locales es la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) también llamada aún hoy Rentas de la Ciudad¹³. En el año 2001 creó la denominada “Unidad de Coordinación con la Defensoría del Pueblo y Defensa del Contribuyente”¹⁴, tomando como antecedente la experiencia a nivel nacional y la legislación Española, que creó con fecha 11/2/99 la Defensoría del Contribuyente en la Comunidad de Madrid.

Básicamente tiene objetivos similares a la creada en el seno de la AFIP, consistente en *“facilitar el oportuno cauce de manera ágil y eficaz, de las quejas, sugerencias y reclamos de los contribuyentes permitiendo un efectivo acercamiento de la Administración a la realidad cotidiana”*. Cabe destacar que se busca *“canalizar de un modo más efectivo las actuaciones que se inician por ante la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires en lo que compete a esta Dirección, a fin de evitar demoras innecesarias”*.

La Defensoría del Pueblo de la CABA se encuentra también regulado a nivel constitucional¹⁵ y tiene asignado como áreas especializadas de los Defensores Adjuntos en lo que hace al sector de la “Administración Pública y prestación de servicios públicos” las cuestiones vinculadas a políticas de salud, cultura, educación, ciencia y tecnología, juventud, deporte, consumidores, usuarios, economía, *finanzas y presupuesto*.

La Unidad de Coordinación tiene como función¹⁶:

1. Recepcionar y gestionar los requerimientos de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad.

¹³ Tal como hoy aparece en la propia pagina web del organismo www.agip.gov.ar

¹⁴ Dispuesta por Resolución N° 4909 / DGR / 2001 del 11/12/01.

¹⁵ Conf. art. 137 de la Constitución de la C.A.B.A. La ley n° 3 (B.O. 27/02/98) regula su funcionamiento.

¹⁶ Anexo 1 de la resolución citada.

2. Recibir las quejas y reclamos por parte de los ciudadanos, vinculados con el funcionamiento de la Administración Tributaria en sus distintos aspectos, relacionados directa o indirectamente con las dependencias y unidades de la Dirección General de Rentas¹⁷.
3. Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, simplificar tramites administrativos y toda otra cuestión atinente al mejoramiento de la relación fisco-contribuyente, que revistan entidad suficiente para su consideración por la Dirección General.
4. Elaborar las recomendaciones al Director General, ya se trate de la solución de un caso en particular, queja, reclamo o las propuestas de modificaciones a las normativas o procedimientos vigentes para el mejoramiento de la Administración Tributaria en general.
5. Confeccionar un informe mensual en el cual quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del período, adjuntando al mismo una estadística de los casos resueltos mediante su intervención, el que será remitido a la Dirección General.

Se le han asignado las siguientes atribuciones:

1. Recabar la información necesaria acerca de las quejas o reclamos interpuestos a efectos de controlar su verosimilitud. A tal fin podrá tomar vista de expedientes, solicitar cualquier documentación o antecedentes y requerir la colaboración de cualquier funcionario de la Dirección General de Rentas.
2. Rechazar las peticiones *in-limine* que no cumplan con los requisitos formales o carezcan de entidad a su criterio.
3. Podrá solicitar informes y documentación a las empresas prestatarias de servicios dentro del organismo.
4. En el supuesto, que con motivo de su actuación se involucre la conducta de cualquier agente de la Unidad o servicio terciarizado, remitirá las actuaciones al Área Asesoría Legal a efectos de deslindar las responsabilidades a que diera lugar.

La Unidad puede emitir recomendaciones al Director General y actúa con independencia respecto de cualquier otro sector del organismo, debiendo poner en su

¹⁷ Deben ser derivadas allí por la Dirección General y/o de la Subdirección General de Recaudación y Atención al Contribuyente, previa intervención de la Dirección Calidad de Atención al Contribuyente.

conocimiento inmediato cualquier circunstancia que menoscabe su independencia o limite sus facultades de actuación.

Por su parte la Agencia de Recaudación de la **Provincia de Buenos Aires** (ARBA), creó la “Gerencia Defensa del Contribuyente”, a fin de promover las acciones necesarias para dar respuesta y atención oportuna a los problemas generados entre la Agencia y los contribuyentes¹⁸.

La Gerencia tiene como objetivos:

- Establecer y garantizar los mecanismos de comunicación y acercamiento real, personal, efectivo y desburocratizado para escuchar, recibir y tramitar los reclamos que se formulen, originados en las deficiencias, demoras, errores o desvíos de las reparticiones que integran la administración tributaria que le puedan provocar injustificados inconvenientes.
- Mejorar la calidad de los servicios disponiendo un procedimiento ágil para la ejecución de acciones rápidas que le den soluciones a los problemas concretos que tienen los contribuyentes por errores de la Agencia.
- Proponer las modificaciones normativas o de procedimientos que se consideren convenientes para eliminar la generación de errores, basados en defectos de la organización, que afectan innecesariamente a los contribuyentes.
- Asesorar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en todas las cuestiones concernientes a la mejor protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

Su estructura se asemeja a la de su par en la AFIP, al ser una oficina interna del órgano recaudador con “*la independencia y autonomía necesarias*” (según la pagina web) para su funcionamiento. Términos que aunque ambiguos, dan una clara idea de hasta donde puede llegar en pos de proteger a un contribuyente.

Actualmente el proyecto se encuentra en una primera fase y se les dará prioridad de atención a los reclamos y sugerencias referidos a ciertas cuestiones puntuales (exhibidas dentro de un catálogo temático) al considerarlas de particular importancia. Puede accederse al servicio por vía telefónica, web, correo postal y electrónico.

¹⁸ AL respecto puede consultarse la página web <http://www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp>.

IV.- Derecho Comparado

En algunos países se creó la figura del defensor de los contribuyentes otorgándole una verdadera autonomía funcional, como órgano externo al sujeto controlado, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país (tanto a nivel nacional como local) donde funciona como simple oficina receptora de reclamos y sugerencias.

Uno de estos ejemplos se encuentra en **Estados Unidos**, donde en 1996 se sancionó la Carta de los Derechos de los Contribuyentes 2 (*Taxpayer Bill of Rights 2*) que estableció una nueva Oficina del Defensor del Contribuyente denominada *Taxpayer Advocate Office* (en remplazo de la antigua *Office of Taxpayer Ombudsman*)¹⁹.

El Defensor del Contribuyente se constituyó desde entonces como una organización independiente dentro de la administración tributaria nacional (denominada *Internal Revenue Service o IRS*) y se encuentra a cargo de un Defensor Nacional del Contribuyente. En cada estado o distrito existe al menos un Defensor local independiente del IRS que informa directamente al Defensor Nacional. Debe presentar anualmente dos informes ante el Congreso, uno relacionado con sus objetivos para el próximo ejercicio fiscal y el otro sobre los resultados del ejercicio cumplido.

Tiene como objetivos principales proteger los derechos de los contribuyentes (tanto personas físicas como jurídicas) y reducir en lo posible la carga de exigencias. De este modo los asistentes del organismo ayudan a los contribuyentes que atraviesan dificultades económicas, a aquellos que presentan problemas tributarios que no han podido ser resueltos con anterioridad por las vías ordinarias o cuando consideran que el sistema o la propia IRS no funcionan correctamente.

El Defensor actúa frente a la administración por diferentes vías:

- Identifica aquellas exigencias normativas que generan inconvenientes o incrementan innecesariamente la carga de tareas sobre los particulares, poniéndolo en conocimiento de la IRS o confeccionando propuestas legislativas de reforma y
- Asegura una gestión rápida y eficaz de los problemas de los contribuyentes que no se hayan podido resolver a través de canales ordinarios.

Por su parte la ley establece que sus funciones son:

- Ayudar a resolver a los contribuyentes sus problemas con la administración tributaria;
- Identificar las áreas problemáticas de la IRS en relación al trato con los contribuyentes;

¹⁹ Al respecto puede consultarse www.irs.gov/advocate/.

- Proponer cambios en las prácticas administrativas del IRS para corregir los problemas identificados; y
- Especificar los cambios legislativos que pudieran ser útiles a tales fines.

En **Inglaterra**, la Oficina Arbitral (OA) o *Adjudicator's Office*, fue creada en 1993 con la finalidad de atender los reclamos que se planteaban contra la administración tributaria entonces existente, denominada *Inland Revenue Department*. Posteriormente, en el año 2005 este organismo fiscal, fue fusionado con la agencia aduanera (*Customs and Excise*) creándose un único ente: *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC)²⁰.

La Oficina Arbitral examina y ayuda a resolver los problemas cuando particulares y empresas no están satisfechos con el modo en que han sido tratados sus casos ante:

- la HMRC, incluyendo a la Oficina de Crédito Fiscal (*Tax Credit Office*) y a la Agencia de valoración (*Valuation Office Agency*);
- la oficina encargada de las insolvencias (*Insolvency Service*); o
- la Oficina de Tutela Pública (*Public Guardianship Office*)

Se intenta de este modo, otorgar una mayor fuerza en las reclamaciones efectuadas por los particulares mediante una difusión amplia de la cuestión, la mejora de los servicios y de corresponder, la reparación de los daños causados. En la práctica se atienden casos relacionados con errores, retrasos injustificados, asesoramiento incompleto o erróneo, comportamiento inadecuado del personal e indebido ejercicio de poderes discrecionales.

No puede entender en las siguientes cuestiones:

- relacionadas con la política de la administración o del gobierno;
- enmarcadas en un recurso que se encuentre pendiente de resolución ante tribunales independientes;
- valoración de inmuebles efectuadas por la Oficina de Valoración;
- ya analizadas por los tribunales;
- resueltas o pendientes de resolución por la Oficina del Defensor Parlamentario (*Parliamentary Ombudsman*);
- vinculadas a la Ley de Libertad de Información del año 2000 o la Ley de Protección de Datos de 1998 planteadas ante la HMRC o la Agencia de Valoración; o

²⁰ Al respecto puede consultarse www.adjudicatorsoffice.gov.uk/.

- que deban remitirse al Comisionado en materia de Información (Information Commissioner).

En **España**, se creó dentro de la **Comunidad de Madrid** la figura del Defensor del Contribuyente, como órgano de naturaleza consultiva, cuya función primordial es el estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas planteadas por los contribuyentes por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid, en materia tributaria de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de tributos²¹.

Particularmente se encarga de:

- Recabar la información necesaria acerca de las quejas recibidas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y, posteriormente, formular las propuestas de resolución correspondientes;
- Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio; y
- Asesorar en relación a las cuestiones que puedan suscitarse por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios.

A diferencia de los dos países antes citados, este organismo no se encuentra totalmente desvinculado del ente controlado pues se inserta dentro de la Consejería de Hacienda y adscrito a la Dirección General de Calidad de los Servicios.

El cargo debe ser desempeñado por un funcionario de carrera que ocupe el puesto de Jefe de Servicio de Garantías del Contribuyente y todos los poderes públicos con competencias en materia tributaria de la Comunidad de Madrid así como sus empleados, están obligados a colaborar con carácter preferente y urgente con el Defensor del Contribuyente en el desarrollo de sus investigaciones e inspecciones, pues una actitud adversa o entorpecedora podría ser considerada falta grave²².

²¹ Decreto 22/99 del 11/02/99 (Publicado en el BOCM el 18/02/99) que fuera modificado por el Decreto 347/99 del 30/12/99 (Publicado en el BOCM el 10/01/00). La creación del Defensor del Contribuyente se hizo a instancias de la Ley 1/98 del 26/02/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes denominada “Carta de los Contribuyentes”.

²² Para mayor información puede consultarse la página web http://www.madrid.org/cs/Satellite?c=CM_InfPractica_FA&cid=1142284526446&idConsejeria=1109266187218

- México: Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria (SAT);
- Malasia: Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria;
- Singapur: Consejo de la *Inland Revenue Authority* (IRAS);
- Sudáfrica: Junta Asesora del Servicio de Administración Tributaria Sudafricana (SARS);
- Suecia: Consejo Asesor de la Agencia Tributaria;
- Reino Unido: Consejo del Organismo de Administración Tributaria (*Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC));
- Estados Unidos: Consejo Supervisor de la Administración Tributaria (*Internal Revenue Service* IRS).

En **Argentina** existe desde el año 2001 el Consejo Asesor de la AFIP, encargado del seguimiento trimestral y la evaluación del Plan de Gestión Anual que aquella envía al Jefe de Gabinete, pudiendo efectuar recomendaciones y sugerencias al Administrador Federal²⁴.

El Consejo debe presentar anualmente al Poder Ejecutivo Nacional un informe de las acciones desarrolladas durante el período y se integra por representantes de distintos sectores de la actividad económica del país, quienes ejercen sus funciones en carácter "*ad honorem*". Ellos son: el Secretario de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía, un representante del Presidente del BCRA, los Presidentes de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de las Cámaras de Diputados y Senadores de la Nación o los legisladores que ellos designen, el Director Ejecutivo de la ANSES, dos expertos de reconocida trayectoria en materia tributaria o de gestión pública y un representante de las Provincias designado a propuesta del Consejo Federal de Inversiones. Estos últimos dos pueden ser designados y removidos por el Poder Ejecutivo Nacional.

V. b).- Órganos de control externo de la administración tributaria.

En todos los países existen sistemas de control del funcionamiento de la administración pública, algunos internos y otros externos, ya sea que se limiten a la legalidad de su actuación o también a otros aspectos tales como la eficacia o eficiencia, pudiendo también, abarcar la totalidad de la tarea administrativa estatal o fragmentado en sectores. Con este último criterio, algunos países han instituido organismos especiales que actúan de manera independiente de la administración pública centralizada, para ejercer el control de las agencias tributarias.

²⁴ Decreto 1399/01.

En **Australia** durante el año 2003 se creó por ley la Inspección General de Hacienda como un organismo independiente encargado de controlar los sistemas elaborados por la Administración Tributaria Australiana (ATO) para la gestión de la legislación tributaria y los sistemas relacionados a cuestiones puramente administrativas²⁵. Tiene como misión mejorar la aplicación del Derecho Tributario en beneficio de todos los contribuyentes (particulares, grupos de contribuyentes, asociaciones profesionales y empresarios en general). Básicamente intenta resolver los planteos y reclamos vinculados a defectos del sistema administrativo.

Si bien existen otras agencias del Gobierno Federal encargadas de estudiar la aplicación del sistema tributario, la Inspección General de Hacienda es la única que puede llevar a cabo su revisión. Justamente a fin de evitar duplicidad en las labores y dar preminencia a las más importantes, el Inspector General elabora un programa de trabajo luego de efectuar consultas con los contribuyentes y sus representantes, el Defensor del Pueblo, la intervención general, el responsable de la administración tributaria (*Commissioner of Taxation*) y el Ministro de Hacienda (*Secretary of the Commonwealth Treasury*). Una vez efectuada la revisión, la IGH informa directamente al gobierno. Anualmente entrega un informe al Parlamento de las actividades realizadas y todos son publicados en los plazos fijados por la ley.

En **Estados Unidos** la Ley de Reestructuración y Reforma de la Administración Tributaria de 1998 creó la figura del Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (*Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA*) entrando en funciones en 1999. Tiene como función básica ejercer un control externo sobre las actividades de la administración tributaria norteamericana (*Internal Revenue Service – IRS*).

Está compuesta por inspectores e investigadores y se integra orgánicamente dentro del Ministerio de Hacienda (*Department of Treasury*) aunque es independiente tanto de éste como de las restantes dependencias del Tesoro.

Sus objetivos son:

- Fomentar la economía, la eficiencia y la eficacia de la administración del sistema tributario federal;
- Detectar e impedir el fraude y los abusos de programas y actividades del IRS;
- Proteger al IRS frente a amenazas de corrupción o actividades realizadas en contra de sus empleados;

²⁵ Puede consultarse su página web en www.igt.gov.au.

- Revisar y efectuar recomendaciones y propuestas sobre la legislación vigente, reglamentación de programas o actividades en general del IRS y de la TIGTA;
- Informar al Ministro de Hacienda y al Congreso sobre los problemas que puedan plantearse y las medidas adoptadas para resolverlos.

En **Argentina** no existe un órgano de control específico e independiente de la tarea desarrollada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). El único asimilable sería la Auditoría General de la Nación (AGN).

Este organismo, encabezado por un Auditor General, tiene a su cargo ejercer un control externo y posterior del “*desempeño y situación general*” de toda la administración pública nacional “*en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos*”²⁶. Cuenta con autonomía funcional y asiste técnicamente al Congreso, mediante la elaboración de informes o dictámenes²⁷. Quedan también bajo su órbita, las actividades desarrolladas por la AFIP, en tanto se trata ésta de una entidad autárquica inserta en el Ministerio de Economía y por ende, dentro de la estructura de la Administración Pública Nacional.

Ello trae como consecuencia, que las inspecciones, observaciones o análisis que la Auditoría General de la Nación realiza con relación a la AFIP sean variables tanto en el tiempo como en los temas analizados, sin implicar un seguimiento permanente, global y especializado, a diferencia de lo que ocurriría si el órgano de control tuviera como competencia exclusiva el análisis de la actividad del ente fiscal, tal como ocurre en Estados Unidos y Australia.

VI.- Conclusiones

La incorporación en nuestro sistema del llamado “defensor del contribuyente o defensor fiscal” traduce a simple vista la predisposición de la administración pública de acercarse a la comunidad y de integrarla en su funcionamiento. Resulta loable su puesta en marcha y más aún la difusión y optimización de los canales de acceso (telefónicos, informáticos, personales, etc.) a

²⁶ Creada por ley 24.156 y prevista en el art. 85 de la Constitución Nacional. www.agn.gov.ar

²⁷ Entre los últimos informes emitidos por la AGN con relación a la AFIP se encuentran el referido al análisis de al ejercicio 2010 (Res. 168 del 14/09/11, puede verse en http://www.agn.gov.ar/informes/informesPDF2011/2011_168.pdf) y el referido a los procedimientos aplicados por la DGA en el control de las importaciones realizadas a través de la Aduana de Paso de Los Libres e Iguazú y sobre la operatoria de funcionamiento de las áreas de control integrado (ACI) de los Pasos de Puerto Iguazú – Foz de Iguazú y Paso de los Libres –Uruguayana (Res. 95/11 del 16/06/11, puede verse en http://www.agn.gov.ar/informes/informesPDF2011/2011_095.pdf).

fin de que una vez creados en el seno de las administraciones tributarias no se transformen en simples nombres vacíos de contenido y sin vigencia práctica.

La solución temprana de problemas en instancia administrativa constituye un remedio preventivo que evita conflictos posteriores, ya sean originados en la burocracia o mala prestación del servicio por la administración o descuidos o desconocimiento por parte de los contribuyentes. Impide la generación de reclamos que luego deberán canalizarse por algún procedimiento administrativo reglado y que en el peor de los casos terminan en una disputa judicial.

No obstante, a la luz de la experiencia existente en otros países –como se ha expuesto en este trabajo- resultaría óptimo la incorporación de la figura del “defensor del contribuyente” propiamente dicha, con facultades, atributos y una verdadera independencia funcional, similar a la que ejerce el Defensor del Pueblo Nacional, solo que limitada al ámbito tributario y aduanero.

Desde hace tiempo, la doctrina viene destacando la conveniencia de asimilar las modalidades previstas en el derecho sajón²⁸ o soluciones intermedias, tales como designar una única persona a cargo del organismo, de común acuerdo entre los Colegios de Abogados y los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, como modo de preservar verdaderamente la independencia en su actuación, con la posibilidad de que jóvenes profesionales que quieran capacitarse en la temática puedan realizar pasantías dentro de su órbita²⁹, entre otras posibles mejoras.

Ello nos lleva a replantear las relaciones de poder entre el Estado con la sociedad, buscando alternativas tendientes a la reconstrucción institucional donde los ciudadanos no se sientan “sometidos” a una estructura administrativa, sino partícipes y actores de su funcionamiento y donde la generación de nuevos organismos administrativos, no sea sólo para cambiarles el nombre a viejas dependencias o crear nuevos cargos públicos que terminen por empeorar la burocracia ya existente.-

²⁸ Asorey Rubén, *Protección constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las administraciones tributarias*, en *Protección Constitucional de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 35, §2.

²⁹ Viola, José, *Autarquía de la Administración Federal de Ingresos Públicos*”.