

SUMARIO

ESTUDIOS Y NOTAS

- 9 CORCHUELO MARTINEZ-AZÚA, M.^a BEATRIZ: «Decisiones de inversión en investigación, desarrollo e innovación de las empresas: análisis de los incentivos fiscales.»
- 29 CORDERO GONZÁLEZ, EVA MARÍA: «El intercambio de información sobre las rentas del capital mobiliario en la Unión Europea.»
- 65 IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO: «La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del Asunto de las *Foreign Sales Corporation*.»
- 107 LAMO DE ESPINOSA ROCAMORA, PATRICIA Y FELTRER RAMBAUD, LORETO: «Comprobación de valores en la transmisión de bienes inmuebles.»
- 117 LUQUE MATEO, MIGUEL ÁNGEL: «Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria.»
- 139 ROZAS VALDES, JOSÉ ANDRÉS Y ANDRÉS AUCEJO, EVA: «El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho comparado: Italia y E.E.U.U.»
- 155 SERÓN CALVO, RAQUEL: «Implicaciones fiscales de la política de vivienda.»

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

- 185 • STC 177/2003, de 13 de octubre: tutela judicial efectiva y mutación de la pretensión. Indemnización al adjudicatario en el remate de la subasta en un procedimiento de apremio como consecuencia de una tercería de dominio. Belén García Carretero y Pedro M. Herrera Molina.
- 189 • STC 182/2003, de 20 de octubre: vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por impedir el acceso a la vía judicial por cuestiones de forma perfectamente subsanables. Pablo Chico de la Cámara.

Diseño de portada e interiores: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-04-004-0

I.S.S.N.: 210-2919

Depósito Legal: M-1.472 - 1972

Imprime: Solana e Hijos Artes Gráficas, S.A. Madrid

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

Suscripciones: Instituto de Estudios Fiscales

Cardenal Herrera Oria, 378

Teléfono: 91- 339 89 02 - FAX: 91- 339 89 68

Correo electrónico: cronicas.tributarias@ief.minhac.es

Suscripción anual (2004):

- Instituciones, bibliotecas, centros de investigación, servicios de estudios, etc.: 155 euros (IVA incluido)
- Particulares: 90 euros (IVA incluido)

• Números sueltos:

- Ejemplar: 50 euros (IVA incluido)

EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE. UN ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO: ITALIA Y E.E.U.U. (*)

José Andrés Rozas Valdés
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario
UB/Abat Oliba CEU

Eva Andrés Aucejo
titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

SUMARIO

1. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE EN ITALIA. 1.1. Concepto y características. 1.2. Miembros que forman parte del órgano colegiado denominado *Garante del contribuyente*. 1.3. Competencias atribuidas al órgano colegiado denominado *Garante del contribuyente*. 1.4. Órganos e instituciones sobre los que reporta el *Garante del contribuyente*. 2. LOS SERVICIOS NORTEAMERICANOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. 2.1. Organización y funciones. 2.2. Procedimientos. 2.2.1. *Reclamaciones individuales*. 2.2.2. *Cauces de participación en la política tributaria*.

I EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE EN ITALIA

1.1. Concepto y características

La figura del defensor del contribuyente aparece por primera vez en el escenario jurídico tributario italiano con motivo

de la aprobación de la Ley 212/2000, de 27 de julio, rubricada «Estatuto de los derechos del contribuyente». El referido texto legal —que trae causa de la Ley 241/1990, de 7 de agosto (1)— contiene importantes innovaciones llamadas a disminuir la incerteza en la aplicación de la norma y a constituir una disciplina tribu-

(*) Este artículo se enmarca en el Proyecto de Investigación y Desarrollo titulado *La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes*, con referencia SEC 1999-0469, financiado por el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Desarrollo, desarrollado en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. El epígrafe I ha sido elaborado por Eva Andrés Aucejo (eandres@ub.eco) y el epígrafe II por José Andrés Rozas Valdés (rozas@abatoliba.edu).

(1) Ley atinente a la reforma del procedimiento administrativo italiano que afectó —como se ha dicho— al ámbito del estatuto del contribuyente. En este sentido, ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P., MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada», *Crónica Tributaria*, 94/2000, pág. 119.

taria basada en principios y no en la caustica; estable en el tiempo, fiable y transparente (2).

La Ley 212/2000 se enmarca, por tanto, dentro de una concepción moderna del fenómeno tributario —que fue cuajando en la legislación tributaria italiana a lo largo de la década de los noventa (3)— tendente a hacer real un nuevo modelo en las relaciones fisco-contribuyente inspirado en la idea de transparencia administrativa (4) y correcto funcionamiento de la actividad financiera (5).

Entre las novedades más llamativas de la Ley que regula los derechos del contribuyente en Italia, sin duda es reseñable la institución del *Garante del contribuente* (defensor del contribuyente). Figura que —se afirma (6)— constituye uno de los instrumentos privilegiados para intentar el equilibrio en las relaciones entre la Administración financiera y el contribuyente, en tanto que órgano encargado —precisa-

mente— de procurar la puesta en práctica de los derechos y garantías incluidos en los Textos jurídicos que no deben quedar en meras declaraciones de principios.

Su origen (7), lejos de ser oriundo del derecho tributario italiano, proviene del exterior. Concretamente de Suecia, país donde se halla el primer antecedente de esta figura bajo la denominación de *Ombudsman* (cuyo significado literal es el de «delegado» o «mandatario»), creada por Ley de 6 de junio de 1809. Nace con un perfil y unas características similares a las que posee en el presente; ya desde su inicio responde a la configuración de organismo independiente, con autoridad para dirigir recomendaciones a las Administraciones a fin de corregir las disfuncionalidades observadas. De veloz y rápida puede tildarse —sin duda alguna— su difusión a lo largo de todo el siglo XX tanto en los países europeos, como en América, África y Asia (8).

(2) Sobre estos particulares puede verse: BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ed. Cedam, 2002, págs. 173 y ss.

(3) Vid. ANDRÉS AUCEJO, E.: «Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial «L'accertamento con adesione». Análisis cualitativo y cuantitativo», donde se apuntan importantes medidas de corte jurídico tributario y las leyes que las regulan, creadas a lo largo de dicha década en Italia. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, 2002, n. 2, págs. 200-243.

(4) Véase al respecto GIANLUCA PATRIZI e GABRIELA FERRARA: «La definizione degli imponibili in contraddittorio e l'Amministrazione finanziaria», *Il Fisco*, 1999, pág. 6488; en parecido sentido, CONSOLAZIO, M.L.: «L'accertamento con adesione del contribuente», *Rass. Tributaria*, 1997, pág. 67; STIPO Massimo: «L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica», *Rassegna tributaria*, n. 5/1998, pág. 1251; MORINA, T.: *Lo Statuto del contribuente*, ed. Cosa & Come, 2000, pág. 61, entre otros.

(5) Tanto la Ley italiana 212/2000 de derechos del contribuyente, como la Ley española 1/1998 de derechos y garantías del contribuyente, se enmarcan en un escenario internacional de reforma tributaria, tendente a reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración. Véase sobre el particular: ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P., MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada», ob., cit., págs. 84-86 y 124.

(6) CAPUTI, G.: «Il garante del contribuente», *Corriere tributario*, 34/2000, pág. 2484. En el mismo sentido, se dice que esta figura pretende asegurar un real y concreto equilibrio entre las partes de la obligación tributaria. CAPOLUPO, S., y CAPOLUPO, M.: *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, ed. IPSOA, 2000, pág. 142.

(7) Sobre los orígenes y evolución de la figura del defensor del contribuyente, véase el documentado estudio de D'AYALA VALVA, F., «Dall'Ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo». *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, n. 11, págs. 1050 y ss.

(8) Un estudio de derecho comparado sobre el particular se incluye en D'AYALA VALVA, F., «Dall'Ombudsman al garante del contribuente. Studio ...», ob., cit., págs. 1055 y ss.

El legislador tributario italiano renuncia a configurar un Defensor del Contribuyente único para toda Italia, optando por la creación de órganos colegiados formados por tres componentes de distinta procedencia, con sede en cada una de las regiones italianas. Entre sus cometidos destaca la función de tutela y defensa de los intereses del contribuyente, así como de control y denuncia de las irregularidades o disfunciones observadas en el desarrollo la actividad financiera.

Retribución: en la Ley 212/2000 se preceptúa que las retribuciones de los componentes del órgano *Garante del contribuente* se determinarán por Decreto del Ministro de Finanzas (9).

Naturaleza jurídica: la falta de especificación legal sobre este particular ha sido suplida por la doctrina, de quien podemos extraer las siguientes consideraciones. A saber (10):

- El *Garante* no pertenece a los poderes clásicos del Estado (legislativo, ejecutivo, judicial) de manera que no ejerce poderes administrativos ni judiciales.
- Es importante subrayar el hecho de que no tiene naturaleza jurisdiccional, habida cuenta el artículo 102 de la Constitución Italiana prohíbe la institución de nuevas jurisdicciones especiales.
- En sentido positivo, sí podríamos encuadrarlo en el género de categorías jurídicas que integran el grupo de

Autoridades caracterizadas por las notas de imparcialidad, independencia (11), autonomía, garantía, (como por ejemplo, la Banca de Italia, la Autoridad para la garantía de las comunicaciones, etc.). Características que confirman y aseguran su configuración como órgano que está por encima de las partes (administración-contribuyentes), con capacidad para denunciar los abusos y disfunciones cometidos en los sectores de interés público y que no recibe directivas de género alguno por parte del gobierno. Esto es, opera *in piena autonomia* (12) respecto de la Administración.

Competencia por materia: La cuestión que se trata de dilucidar y sobre la que no existe una opinión unánime es conocer si el *Garante del contribuente* tiene o no tiene competencia en materia de fiscalidad local. En el ámbito de los tributos locales mediante Ley 142/1990 se previó la institución, en cada municipio o provincia, de un *difensore civico* que garantizara la imparcialidad y el buen funcionamiento de la administración provincial o municipal, señalando también los abusos, disfunciones, retardos de la administración en sus relaciones con los contribuyentes (13). A partir de la creación del *Garante del contribuente* mediante la Ley italiana 212/2000 de derechos del contribuyente, se plantea el posible problema de superposición de competencias entre ambos defensores en relación a los tributos locales. Pese a una opinión generalizada de inten-

(9) Se fijaron mensualmente seis millones de liras para el Presidente y cinco millones de liras para sus componentes. Vid. BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 175.

(10) Seguimos en este punto a BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., págs. 175 a 177.

(11) Para un estudio más amplio sobre las autoridades independientes en Italia, vid.: FOÀ, S.: *I regolamenti delle autorità amministrative indipendenti*, ed. G. Giappichelli, Torino, 2002; D'AYALA VALVA, F.: «Dall'Ombudsman al garante del contribuente. ...», ob., cit., págs. 1066 y ss.

(12) MAGALÚ, Luca: «Lo statuto del contribuente ed il suo garante», *Boll. Trib.* 17, 2000, pág. 1209.

(13) Un comentario más extenso sobre las funciones, forma de selección, regulación jurídica, etc., del *Difensore civico* puede verse en D'AYALA VALVA, F.: «Dall'Ombudsman al garante del contribuente. ...», ob., cit., págs. 1084 y ss.

tar separar las competencias de tales, circunscribiendo la actuación del *Garante del contribuyente* al ámbito de la administración financiera central (14) y por tanto, negando que este órgano tenga competencia alguna en materia de fiscalidad local (15), también se ha defendido que la competencia del *Garante* se extiende a los tributos locales por expresa previsión del artículo 1 de la Ley 212/2000 por la que se aprueba el Estatuto de los derechos del contribuyente (16).

1.2. Miembros que forman parte del órgano colegiado denominado *Garante del contribuyente*

En Italia se prevé la constitución de un órgano de defensa del contribuyente bajo cada *Direzione Regionale delle Entrate* (con sede física en las distintas regiones italianas), así como bajo la *Direzione delle Entrate* de las Provincias Autónomas (Trento y Bolzano) (17).

El órgano colegiado denominado *Garante del contribuyente* se constituye por tres componentes elegidos y nombrados por el Presidente de la *Comisión Tributaria Regional* (18) ó *Corte de Apelo*, en cuya

(14) Esta es la opinión defendida por los defensores cívicos de la Toscana, entre otros. Vid. la carta de 4 de febrero de 2002 enviada al Ministro Giulio TREMONTI sobre el *Garante del Contribuyente*, por los defensores cívicos de Florencia, solicitando del Ministro una directiva que salvaguarde las recíprocas competencias (estatales-locales) evitando las interferencias del Estado en la autonomía de los entes locales (carta publicada en internet).

(15) BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuyente*, ob., cit., pág. 181.

(16) Así, D'AYALA VALVA, F.: «Dall'Ombudsman al garante del contribuyente...», ob., cit., pág. 1090.; en el mismo sentido, SPAZIANI TESTA, E., considera que el *Garante* tiene también competencia para los tributos locales, *Il Fisco*, n. 26/2001, pág. 8914.

(17) La estructura del *Ministero delle Finanze* italiano se articula en tres niveles: Central, Regional (o compartimental) y local. Tradicionalmente la parte estrictamente operativa del Ministerio está constituida por tres importantes Departamentos (*Entrate* (ingresos), *Territorio* (catastro y bienes de dominio público), *Dogane* (aduanas)). Mediante D. L. 300/99 se lleva a cabo una reorganización del Ministerio de finanzas, a través de la creación de las denominadas *Agenzie Fiscali: Entrate* (operativa a partir de enero de 2001), *Dogane*, *Territorio* y *Demaniale*, entes públicos no económicos que ejercitan las funciones que precedentemente realizaban los Departamentos del Ministerio de Finanzas. Se les dota de autonomía reglamentaria, administrativa, patrimonial, organizativa, contable y financiera en el ámbito de una colaboración con el Ministerio de Economía y finanzas, el cual señala las direcciones estratégicas y desarrolla una constante monitorización sobre sus actividades.

La organización periférica de la *Agenzia delle Entrate* se estructura en 19 *Direzioni Regionali delle Entrate* (por cada región) y dos *Direzioni Provinciali* para las Provincias Autónomas de Trento y Bolzano. De ellas dependen los *Uffici periferici delle Entrate* que, con anterioridad se dividían en *Uffici delle imposte dirette*; *Uffici IVA*; *Uffici del registro*; etc., y con posterioridad de la reforma de la Administración financiera (Legge n. 358/91 de 10 de octubre y D. P. R. n. 287/92, de 27 de marzo) se previó la unificación gradual de los *Uffici* en los denominados *Uffici unici delle Entrate*, de manera que cada una de estas administraciones únicas conoce de los distintos impuestos y el número de administraciones u *Uffici* depende del tamaño de la Provincia (ej. En Roma existen ocho sedes, en Milán seis, etc.). Vid.; «Anuario del contribuyente 2003» publicado por la *Agenzia delle Entrate*; LUPI, R., *Diritto tributario. Parte generale*. Giuffrè, 2000, págs. 100 y ss., etc.

(18) Las denominadas *Commissioni Tributarie* italianas son órganos que pertenecen a la jurisdicción especial tributaria. Poseen naturaleza de órganos «Jurisdiccionales» como así lo ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional Italiano de 19 de diciembre de 1974, n. 287, y resuelven contenciosos de naturaleza tributaria. En particular conocen de todas las controversias relativas a tributos previstos en el D.P.R. n. 546 de 1992 (Impuestos sobre la Renta, Iva, Transmisiones patrimoniales, etc); incluidos los impuestos autonómicos y Locales.

En la actualidad se estructuran como sigue: -*Commissioni Provinciali*, conocen en primera instancia y tienen competencia en la jurisdicción de la provincia; - *Commissioni Regionali*, encarga-

circunscripción esté comprendida la *Direzione Regionale delle Entrate*.

Estos cargos tienen una duración cuatrienal y pueden ser renovables en función de la profesionalidad, productividad y actividad ya desarrollada (19). Sus miembros se eligen de entre las siguientes categorías:

- Magistrados, profesores universitarios de materias jurídicas y económicas, notarios, bien jubilados o bien en activo. Aquella persona que resulte electa de este grupo ejercerá la función de Presidente.
- Dirigentes de la administración financiera y cargos superiores de la *Guardia di Finanza*, conformados en una terna, cuyos miembros se eligen por el *Direttore Generale del Dipartimento delle Entrate* para el caso de la componente civil (dirigentes de la Administración financiera) y por el *Comandante Generale de la*

Guardia di Finanza (componente militar). Esta terna se constituye para cada una de las *Direzioni Regionali delle Entrate* y sus miembros no deberán haber estado en activo durante al menos dos años.

- Abogados, economistas y diplomados en economía o empresariales, jubilados, elegidos en una terna formada para cada una de las *Direzioni Regionali delle Entrate*, de los respectivos órdenes de pertenencia (20).

1.3. Competencias atribuidas al órgano colegiado denominado *Garante del contribuyente*

En el artículo 13 de la Ley 212/2000 sobre derechos de los contribuyentes se priorizan las funciones atribuidas al órgano encargado de velar por los derechos de los contribuyentes. Como denominador común puede afirmarse que todo el marco

de resolver en segunda instancia o apelación y su ámbito de aplicación abarca a toda la Región. Contra la sentencia que dicte la *Commissione Regionale* cabe recurso de casación ante el Tribunal de Casación. Sobre estos aspectos puede verse: GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*, ed. Cedam, 1997, págs. 233 y ss.; GIULIANI, G.: *Diritto tributario*, Giuffrè editore, 2001, págs. 161 y ss.; LUPI, R., *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, 2000, págs. 261 y ss.; DE MITA, E.: *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 2000, págs., 482 y ss., entre otros.

(19) Se trata de una modificación introducida por Ley 289/2002 ya que la redacción originaria de este precepto en la Ley 212/2000 establecía una duración máxima de tres años, renovable una sola vez, sin estar sujeta a condiciones dicha renovación.

(20) Críticas, sin embargo, no han faltado en relación a la determinación de los cuerpos de entre los que se eligen los miembros del órgano *Garante del contribuyente*. Reseñamos las siguientes (CAPUTI: «Il garante del contribuyente», *Corriere tributario*, 34/2000, págs. 2486-2487):

- Se cuestiona el hecho de que a efectos del nombramiento de los miembros tan sólo se exija la pertenencia a las categorías previstas en los apartados b) y c). Sin embargo, no se mencionan otros aspectos tan importantes como por ejemplo un conocimiento específico de las implicaciones de la materia tributaria; una comprobada experiencia profesional en el sector; una particular sensibilidad manifestada hacia la instancia de «tutela» de los usuarios de los servicios públicos...

- También se hace notar la exclusión de determinadas profesiones que inciden en el desarrollo de la actividad de la Administración Financiera, como pueden ser los agentes encargados de la revisión de contabilidades y cuentas (auditores de cuentas, censores jurados de cuentas, ...).

- Es -asimismo- criticada la exigencia prevista en relación a la categoría recogida en la letra c), que alude a la necesidad de que en todo caso se trate de personas «jubiladas», por cuanto puede suponer una discriminación respecto a otros sujetos de las mismas categorías que hayan cesado su actividad, pero que no tengan la condición de pensionistas y viceversa, algunos que sí tengan dicha condición pero ejerzan la actividad de forma subordinada dependiendo de terceros. Requisito que -se ha dicho- atendiendo a la premisa de equidad debería ser requerida también en el caso de los magistrados, profesores universitarios y notarios (CAPOLUPO, S., y CAPOLUPO, M.: *Statuto del contribuyente e diritto d'interpello*, ob., cit., pág. 144).

competencial del *Garante* se inserta en un cauce que discurre por el diálogo con la Administración y que tiene como objetivo hacer reaccionar a ésta poniéndole de manifiesto las irregularidades, incorrecciones y, en general, aquellas disfunciones que puedan lesionar los derechos y garantías de los contribuyentes y que pretende –en definitiva– hacer realidad todas las máximas y principios reconocidos en la Ley de los derechos del contribuyente.

Para lograr tal cometido, este órgano cuenta entre sus instrumentos con la posibilidad de solicitar aclaraciones, documentos, realizar recomendaciones, exigir el respecto de los derechos reconocidos al contribuyente, etc; en el bien entendido de que habida cuenta la mencionada naturaleza jurídica del mismo, independiente del poder judicial; gubernativo y administrativo, nunca podrá imponer sanciones, represiones o cualquier medida judicial o sancionadora ante el incumplimiento por parte de la administración financiera. De ahí, precisamente, que se haya cuestionado por algunos autores el grado de eficacia de las actuaciones de este órgano (21).

Con todo y como veremos posteriormente, el *Garante del Contribuyente* deberá poner en conocimiento del Director Regional de la Administración financiera o del *Comandante di zona* de la *Guardia di Finanza* competente, aquellos comportamientos de la administración que determinen un perjuicio para los contribuyentes, a fin de iniciar un eventual procedimiento disciplinar.

En particular, el *Garante* podrá desarrollar las siguientes actuaciones. A saber:

A) La primera está en línea con su configuración como «destinatario institucio-

nal» de las quejas de los contribuyentes que vean vulnerados sus derechos por la Administración. De esta suerte, el órgano encargado de la defensa del contribuyente, bien de oficio, bien a instancia de los sujetos pasivos que envíen denuncias a este órgano lamentando disfunciones, irregularidades, incorrecciones, prácticas administrativas anormales o irracionales susceptibles de vulnerar la relación de confianza entre los ciudadanos y la administración financiera, cursará petición de documentos o solicitará aclaraciones a los órganos de las administraciones competentes, quienes deberán responder en el plazo de treinta días.

Cuando este procedimiento se inicia a instancia de parte, la queja deberá formularse por escrito (no cabiendo la denuncia telefónica), con identificación de las señas del contribuyente (D.N.I., N.I.F., domicilio, ...), siendo oportuno señalar los elementos de hecho y de derecho relativos al caso, así como las disfunciones, errores o incorrecciones imputables al fisco, bien sabido que tal denuncia deberá referirse a un interés individual, concreto y no a un interés colectivo (22).

Interesa subrayar que dándose tales circunstancias el «*Garante del contribuyente*» es un órgano capacitado por Ley para impulsar el procedimiento de autotutela.

La *autotutela* es un principio general de Derecho Administrativo recogido tardíamente en el Derecho tributario italiano (D.P.R. de 27 marzo 1992, N. 287), mediante el cual los órganos de la Administración financiera pueden proceder, salvo que haya recaído Sentencia Judicial Firme, a la anulación (*annullamento*) o revocación (*revoca*) –total o parcial– de los propios actos ilegítimos; infundados o in-

oportunos, mediante un procedimiento motivado comunicado al destinatario del acto (23).

El ejercicio de la autotutela puede ser desarrollado también en el caso de pendencia de juicio o en el caso de no impugnabilidad de los actos por haber adquirido firmeza administrativa –siempre que no haya recaído sentencia judicial firme sobre el fondo del asunto– y no se requiere necesariamente instancia de parte.

Las principales hipótesis en las cuales procede este instituto jurídico tributario se tipifican en el Decreto Ministerial de 11 de febrero de 1997, n. 37 y consisten en: error de persona, error lógico o de cálculo, error en el presupuesto del impuesto; doble imposición; error material del contribuyente fácilmente reconocible por la administración, etc.

La doctrina ha precisado (24), como por otra parte es lógico, que la actuación del defensor del contribuyente en orden a la activación de la autotutela debe limitarse a poner de manifiesto, señalar las anomalías para que la administración financiera tenga conocimiento y en su caso ejercite la autotutela, pues en otro caso habría una verdadera y propia sustracción de competencia que sería extraña a la disciplina positiva. Por ello, la iniciativa del Defensor no produce efectos inmediatos o directos.

Finalmente el órgano encargado de la defensa del contribuyente deberá comuni-

car el resultado de la actividad desarrollada a la Dirección Regional de la Administración financiera o al *Comando di zona* de la *Guardia de Finanza* competente, así como a los órganos de control, informando –a su vez– de todo ello a la persona/s que interpusieron la queja/s.

B) El *Garante del contribuyente* dirige recomendaciones a las administraciones con el fin de velar por la tutela del contribuyente y por la mejor organización de los servicios (art. 13.7 Ley 212/2000).

C) Asimismo, tiene el poder de acceder a las administraciones financieras para controlar la correcta funcionalidad de los servicios de asistencia y de información al contribuyente, y también la accesibilidad (25) de los espacios abiertos al público (art. 13.8 Ley 212/2000).

D) El órgano encargado de velar por la defensa de los derechos del contribuyente podrá instar a las administraciones financieras con el fin de que se lleven a término las prescripciones establecidas en los artículos 5 y 12 de la Ley de Derechos y garantías del Contribuyente. Veamos con algo más de detalle el contenido de ambos preceptos:

– *Competencias del Garante en relación a la obligación de la Administración de «Información al Contribuyente».*

El artículo n. 5 de la Ley 212/2000, encabezado bajo la rúbrica, «Información del

(23) *Vid.* por todos, ANDRÉS AUCEJO, E.: «La revocación de oficio de los actos Administrativos: retos para su adopción en la legislación tributaria española y su regulación jurídica en Italia», *R.D.FyHP*, 2003, n. 268, donde se recoge el siguiente cuadro sinóptico:

MEDIOS DE AUTOTUTELA	<i>Annullamento</i>	<i>Revoca</i>
CAUSAS	Actos ilegítimos o también infundados	Actos inoportunos o no convenientes
EFFECTOS	Efectos <i>ex tunc</i>	Efectos <i>ex nunc</i>

(24) CAPOLUPO, S., CAPOLUPO, M.: *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, ed. IP-SOA, 2000, págs. 147 y ss.

(25) La Ley utiliza el término *agibilità*, que en este caso lo entendemos referido a la necesidad de que las sedes de la administración financiera cumplan unos «mínimos» (horarios al público, régimen de «colas», buen funcionamiento de las ventanillas abiertas al público, disponibilidad de impresos, información, espacios de espera, etc.).

(21) CAPUTI, G.: «Il garante del contribuente», *Corriere tributario*, ob., cit., págs. 2434 y ss.; BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 183 y ss, libro en el que se cita a GLENDI (pág. 185), quien «reputa il garante un organo inutile» y donde se cita abundante literatura al respecto.

(22) Sobre estos particulares relativos a la instancia formulada por el contribuyente, hemos consultado, BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., págs. 177-178.

contribuyente», prevé la obligación de la administración financiera de facilitar el completo y exacto conocimiento de las disposiciones legislativas y administrativas vigentes en materia tributaria, procurando también la realización de textos coordinados que deberán ponerse a disposición de los contribuyentes en cada administración impositora.

Como efectivamente se ha puesto de manifiesto por la doctrina (26), a pesar de la existencia de la presunción del conocimiento de las leyes ya publicadas, es indudable que su concreción en el campo tributario resulta difícil debido, entre otras causas a un elevado tecnicismo de la materia; al incremento de circulares y resoluciones ministeriales emanadas de la Administración financiera, muchas veces no publicadas; etc. De ahí que una correcta información de las normas tributarias sea un derecho básico de los ciudadanos relevante también en otros aspectos, como por ejemplo: evitar incurrir en sanciones, que pueden incluso revestir relevancia penal. E igualmente por razones de economía de opción, es decir, elegir la posibilidad más ventajosa para el contribuyente. Asimismo, un exacto conocimiento de la norma tributaria revocará en un aumento de la eficacia administrativa, toda vez que repercutirá en un menor número de recursos ante las Comisiones Tributarias basados en violaciones de tipo formal, errores de valoración, etc., esto es, recursos que en ningún caso tienen como fundamento violación de las normas por evasión fiscal. Todo ello, conllevará una disminución de la tasa de litigiosidad posibilitando destinar los recursos disponibles a la represión del fenómeno evasivo.

A mayor abundamiento y en línea con las consideraciones previas, el artículo 5

de la Ley 212/2000 completa los deberes de información de la administración financiera al contribuyente ordenando que ésta ponga en conocimiento de los ciudadanos, por todos los medios idóneos, las *circulares y resoluciones* que haya proveído, así como cualquier acto administrativo o decreto que verse: bien sobre la organización; bien sobre las funciones o bien sobre los procedimientos administrativos financieros. Mención —ésta— de gran importancia si se tiene en cuenta la espiral inflacionista de normas administrativas «menores» que en los últimos años están asolando el escenario tributario.

Finalmente y en pro de cumplir los designios anteriores, la Ley 212/2000 (art. 5.1, *in fine*) tipifica también la obligación de la administración financiera de proporcionar información electrónica de forma gratuita (27).

— *Competencias del Garante en relación a los Derechos y garantías del contribuyente sometido a un procedimiento de comprobación e investigación.*

Entre las funciones del defensor del contribuyente está también la de instar a la administración para que respete los derechos y garantías que deben asistir al contribuyente en los procedimientos de comprobación e investigación que le sean entablados. En este sentido, el artículo 12.6 de la Ley 212/2000 prevé que si el contribuyente observa que la investigación en curso no se está realizando conforme a la Ley, podrá dirigirse al defensor del contribuyente, para que éste actúe —en su caso— las potestades que le confiere el artículo 13 de la misma Ley y que estamos analizado.

Concretamente, el artículo 12 de la citada Ley (28) desarrolla los derechos y ga-

rantías que tiene el contribuyente contra el cual se entabla un procedimiento de VERIFICA (29). A saber:

— Las entradas, inspecciones o verificaciones fiscales en los locales destinados al ejercicio de la actividad industrial, comercial, agrícola, artística o profesional, deben responder a una exigencia efectiva, a una necesidad efectiva de investigación y control del lugar.

— Iniciado el procedimiento de «verifica» el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos por los que se inicia el mismo y el objeto que lo justifica.

— Estas actividades deberán realizarse durante el horario ordinario del ejercicio de la actividad, salvo casos excepcionales, con la precaución de perturbar lo menos posible el desarrollo de la actividad y las relaciones comerciales o profesionales del sujeto pasivo.

— Su duración en la sede del contribuyente no puede exceder de 30 días laborales, prorrogables por otros 30 más en los casos de particular complejidad y siempre que sea motivado por el dirigente *dell'ufficio* (equivalente al inspector jefe).

— Concluida la investigación fiscal el sujeto pasivo tiene dos meses para presentar observaciones y requerimientos que deberán ser valorados por la Administración antes de la notificación de la liquidación. Durante este tiempo, también la administración podrá volver a la sede del contribuyente para examinar las observaciones y requerimientos presentados por el contribuyente previo consentimiento motivado del *dirigente dell'ufficio*, por razones específicas.

— Existe el derecho de que en el procedimiento asista un profesional habilitado que le represente. De las observaciones del contribuyente y del profesional que en su caso le asista, substanciadas en el procedimiento verbal, debe quedar constancia por escrito.

— Finalmente sólo cuando el contribuyente así lo pida, el examen de los documentos administrativos y contables puede ser efectuada en la oficina de los inspectores actuarios o del profesional que lo represente o asista.

E) El defensor del contribuyente está igualmente encargado de instar a las administraciones financieras para que cumplan los plazos previstos a efectos de las devoluciones tributarias (30).

to tributario, ed. Cedam, 1997, págs. 208 y ss.; CAPOLUPO, S. Y CAPOLUPO, M.: *Lo Statuto* ..., ob. cit., págs. 117 y ss.; también se refiere al tema, pero con menor profundidad, MORINA, T.: *Lo statuto del contribuente*, ed. Cosa & Come, 2000, pág. 13.

(29) El procedimiento de *Verifica*, equivaldría al procedimiento de comprobación e investigación que llevan a cabo los órganos de inspección en España. Se trata, esencialmente, de una actividad de policía tributaria como afirma el profesor GALLO, S.: *Manuale pratico di diritto* ..., ob. cit., pág. 209. Según el Diccionario de términos tributarios de la *Agenzia delle Entrate* (voz VERIFICA), se denomina *Procedimento di verifica* a la actividad desarrollada por los órganos de la *Agenzia entrate* o por la *Guardia di Finanza* para controlar el regular cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se lleva a cabo mediante el acceso directo o entrada en la sede del contribuyente. El ámbito de actuación de la «verifica» es más amplio que el de la inspección documental, ya que de un lado pretende el control de la exactitud y veracidad de las escrituras obligatorias, de los libros sociales y de la documentación —fiscal y no fiscal— relativa a la actividad del contribuyente, y de otro lado, el control y verificación de los datos averiguados por la Administración relativos a los hechos que hayan estado o deberían haber estado presentes en las declaraciones anuales de las rentas.

(30) Para una teoría general sobre las Devoluciones tributarias (presupuestos y acciones para la devolución de ingresos indebidos) recomendamos la lectura de ENRICO DE MITA: *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, 2000, págs. 359 y ss.

(26) Seguimos en este punto a los autores CAPOLUPO, S. Y CAPOLUPO, M.: *Lo Statuto del contribuente* ..., ob. cit., págs. 36 y ss.

(27) Entre las direcciones más importantes de correo electrónico citamos: www.finanze.it; donde se facilitan los modelos de declaración de las rentas y las relativas instrucciones ministeriales, verificación del propio código fiscal, etc. Para la *Agenzia entrate*, puede consultarse la página www.agenziaentrate.gov.it.

(28) El artículo 12 de la Ley 212/2000 se titula *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*. Para mayor información puede consultarse: GALLO, S.: *Manuale pratico di diritto*

1.4. Órganos e instituciones sobre los que reporta el Garante del contribuyente

- El defensor del contribuyente individualiza los casos de particular relevancia en los cuales las disposiciones en vigor o comportamientos de la administración determinan un perjuicio de los contribuyentes o consecuencias negativas en sus respectivas relaciones con la administración, poniéndolos en conocimiento del Director Regional de la Administración financiera o del Comandante di zona de la Guardia di Finanza competente y del Ufficio Centrale per l'informazione del contribuyente, con el objeto de que pueda incoarse un eventual procedimiento disciplinar.
- Amén de ello y pese a la omisión de cualquier referencia al respecto en la Ley 212/2000 de derechos del contribuyente, por mor de lo previsto en el Código de Procedimiento Penal italiano, el Garante del contribuyente deberá denunciar ante la autoridad judicial las causas que puedan ser constitutivas de delitos cometidos por la administración financiera en el ejercicio de sus funciones, para iniciar -en su caso- una acción penal (31); así como denunciar ante el Tribunal de Cuentas los hechos constitutivos de daños al erario público (32).
- Por otra parte el Defensor del contribuyente está obligado por Ley a informar -cada seis meses- a determinados organismos sobre la marcha y funcionamiento de su gestión. En este sentido, presentará una relación sobre la actividad desarrollada al Ministro de Hacienda; al Director Regional de la Administración financiera, a los Directores *compartimentales* de Aduanas y del Territorio y tam-

bién al Comandante di zona de la Guardia di Finanza, individualizando los aspectos críticos más relevantes y proponiendo las respectivas soluciones (art. 13.12 Ley 212/2000).

Lógicamente, si éstos altos cargos trasladan a los órganos que de ellos dependen tales conclusiones; a medida que éstas sean tenidas en cuenta, se irá perfeccionando el funcionamiento y gestión de la administración financiera, siendo una vía muy importante para lograr el tan aclamado equilibrio entre Administración-contribuyente, al tiempo que para la consecución de un sistema financiero transparente, eficaz y justo.

- La labor desarrollada por el Garante del contribuyente es seguida por las Comisiones Parlamentarias competentes en relación al funcionamiento del defensor del contribuyente. Así, anualmente el Ministro de Hacienda informa a dichas Comisiones Parlamentarias sobre la eficacia de la labor realizada por el defensor del contribuyente y también sobre los actos y medidas adoptados como consecuencia de las recomendaciones realizadas por el propio defensor del contribuyente (art. 13.13 de la Ley 212/2000).

Finalmente por Ley *finanziaria*-289/2002 (LPGE) se introduce un apartado nuevo del citado artículo 13 (art. 13-bis), en el que se dispone que anualmente el Defensor del contribuyente debe suministrar datos y noticias sobre el estado de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes en el campo de la política fiscal, tanto al Gobierno como al Parlamento. Parece desprenderse que lo que se está pidiendo es que el Garante realice una especie de memoria anual en la que se recojan datos estadísticos y noticias sobre la actividad realizada, debiendo enviarla anualmente al Gobierno y al Parlamento.

(31) En este sentido, BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 179; MAGALÚ, L.: «Lo statuto del contribuente...», ob., cit., págs. 1209-1210; CAPOLUPO, S. y CAPOLUPO, M.: *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, ob., cit. Pág. 145.

(32) BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D.: *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 179.

2. LOS SERVICIOS NORTEAMERICANOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (33)

Durante la década que va desde la primera Declaración Estadounidense de Derechos del Contribuyente, en 1988, hasta el último elenco de derechos incluido en la Ley de reestructuración del IRS de 1998, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica ha venido desarrollando distintos servicios encaminados a un mismo objetivo, mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario, en dos sentidos:

- Dando amparo a determinadas situaciones de desprotección jurídica en la que pueden llegar a verse atrapados determinados contribuyentes;
- Creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, para detectar las disfunciones del sistema y dar entrada en el mismo a sus sugerencias, quejas y propuestas.

Todo ello ha tomado cuerpo, principalmente, en la figura del Abogado del Contribuyente, de los servicios que presta, de la organización que preside. Se pasa revista, en las siguientes páginas, al modelo de organización y funciones asignados a este Servicio y a otros programas de actuación concebidos con la misma finalidad (epígrafe 1), para repasar los dos órdenes de procedimientos de actuación utilizados: de reclamaciones individuales (epígrafe 2.2.1) y de participación ciudadana (epígrafe 2.2.2).

2.1. Organización y funciones

Como organismo independiente del *Internal Revenue Service* (en adelante IRS) el ordenamiento federal norteamericano prevé la existencia de un Servicio de De-

fensa del contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*) dirigido por el Abogado del Contribuyente (*Nacional Taxpayer Advocate*). En cada Estado o circunscripción del IRS existe, al menos, un Delegado del Abogado del Contribuyente (*Local Advocate Taxpayer*), que tiene su oficina propia o bien trabaja en las sedes del IRS a través de las Oficinas de Resolución de Conflictos de la Agencia Tributaria (*Problem Resolution Office*).

No se trata de un órgano que sustituya o supla la actividad del IRS en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias que surgieran en la aplicación de los tributos. Su función es intervenir en situaciones que, sea porque el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, sea porque el ciudadano considera vulnerados sus derechos fundamentales, requieren la mediación de un organismo administrativo independiente del IRS que procure amparo al ciudadano, tratando de encauzar la adecuada y diligente resolución del problema planteado. No tiene competencia, pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.

El Servicio, al examinar las situaciones de agravio que ante el mismo hacen valer los contribuyentes es lógico que identifique todo tipo de incidencias en la aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas normativas, plazos improcedentes, etcétera. De todo ello arranca su segunda función: el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiem-

(33) Para la elaboración de esta nota se ha utilizado R.E. TIMBIE: *The Taxpayer Bill of Rights*, 1990, págs. 49.1- 49-16 y la información que sobre el Abogado del Contribuyente obra en su página web (www.irs.gov/advocate).

po, la presión fiscal indirecta del contribuyente.

Para el desarrollo de esta segunda función el Abogado del Contribuyente cuenta en su equipo con un Departamento (*Office of Systemic Advocacy*) específicamente dedicado a estudiar supuestos recurrentes —no casos concretos— así como a preparar informes y propuestas. Esta oficina está organizada en una Secretaría General y dos Direcciones: personas físicas y personas jurídicas.

En el mismo sentido se apoya, para el desarrollo de esta segunda función, en una entidad de carácter consultivo, *Taxpayer Advocacy Panel* (34) (en adelante TAP). Constituido en 1998 al amparo de la Ley que regula los comités de participación ciudadana (*Federal Advisory Committee Act*) está integrado por 95 voluntarios elegidos por dos años a través de un concurso público. En cada una de las siete grandes jurisdicciones en las que está organizado el IRS está constituido un comité y cada Estado tiene asignado un miembro o más —hasta los diez que corresponden a California— en función del número de contribuyentes.

El TAP es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro y tiene asignada la función específica de constituir el marco de encuentro entre la Administración tributaria y los ciudadanos. Tanto el IRS, como otras entidades o Agencias implicadas en la actividad financiera pública —de forma particular, la Oficina del Abogado del Contribuyente— recurren a sus comisiones, territoriales o temáticas, para pulsar la opinión de los ciudadanos sobre proyectos o novedades y para recibir de los mismos sugerencias y propuestas.

Los 95 miembros de este Consejo consultivo se reúnen periódicamente y se les reembolsan los gastos de asistencia, cuando el comité no celebra sesiones de videoconferencia. También celebran sesiones

públicas y canalizan propuestas de ciudadanos o entidades relativas a la ordenación y funcionamiento del sistema tributario. Cada año rinde informe de su actividad ante el Secretario del Tesoro y ante el Presidente del IRS.

El 2002 el Abogado del Contribuyente ha constituido un Comité de enlace, *Design Steering Committee*, en el que hace coincidir a directivos del IRS, a representantes de los sindicatos de empleados u oficiales del Departamento del Tesoro y a asesores fiscales, con el objetivo de concitar opiniones y concertar acuerdos en relación con disfunciones detectadas en la estructura o aplicación del sistema tributario.

2.2. Procedimientos

La actividad del Abogado del Contribuyente discurre por cauces distintos para los dos tipos de funciones que tiene encomendadas. Un primer ámbito viene representado por la tramitación de las reclamaciones individuales que hace valer un específico contribuyente. Un segundo orden de cuestiones se refiere a lo relativo a la elaboración de informes y propuestas normativas.

2.2.1. Reclamaciones individuales

Ante situaciones en las que la resolución por parte del IRS de un determinado expediente se dilata extraordinariamente en el tiempo o de su tramitación se puede derivar un grave perjuicio para el contribuyente, éste puede acudir al Abogado del Contribuyente al objeto de que le procure amparo y asistencia.

Esta asistencia puede revestir distintas formas y discurrir por cauces más o menos formales. El Abogado del Contribuyente, por una parte, dispone de dos números telefónicos gratuitos en el que se facilita información y orientación tributaria no sólo

de orden normativo sino, también, y en la medida o tiempos en los que se puede disponer de la misma, sobre el estado de tramitación de un determinado procedimiento, o razón del empleado responsable del mismo. Por otra parte, se puede acudir directamente a alguna de las oficinas que tiene abiertas a lo largo de todo el territorio —al menos una por cada distrito del IRS— o contactar a través de su página web.

El procedimiento escrito *Application for Taxpayer Assistance Order* (TAO) aparece regulado en la sección 7811 del *Internal Revenue Code* (IRC). Al igual que ocurre en el ordenamiento español, no se trata de un recurso ordinario encaminado a la anulación o modificación de una actuación o acto administrativo ilegal, sino que obedece, más bien, a la necesidad de encauzar el desconcierto o dar amparo a la irritación que produce en el contribuyente el enfrentarse ante un comportamiento de la Agencia tributaria, de sus agentes, en el que — pese a actuarse con arreglo a la normativa o doctrina administrativa— el resultado que se produce es inaceptable en términos de justicia.

Se inicia completando un formulario (*Form 911*) en el que, se ha de identificar al contribuyente, el supuesto de hecho, los antecedentes y el problema, especificando los daños a que se enfrenta el contribuyente, así como el amparo que se solicita. No se prevé un plazo específico para su presentación, pero sí se evalúa por la oficina de reclamaciones si el tiempo transcurrido desde que surgió la eventualidad del daño hasta que se solicitó el amparo es o no razonable. También se contempla la posibilidad, que no exigencia, de actuar mediante representante, en cuyo caso se ha de formalizar el apoderamiento mediante un documento administrativo (*Form 2848*).

La peculiaridad sustancial que presenta el procedimiento americano de reclamación, respecto de lo que ocurre en una reclamación equivalente presentada ante

el Consejo español de Defensa del Contribuyente, estriba en la posibilidad de suspender el procedimiento tributario, que se reconoce al Abogado del Contribuyente americano. Éste, o quien actúe en su nombre en los servicios descentralizados, tiene reconocida la facultad de dictar esta orden, TAO, si advierte la necesidad de paralizar un determinado procedimiento tributario en aras, de evitar un grave daño al contribuyente que solicita protección.

El presupuesto del que se parte para solicitar tal suspensión es el de la eventualidad de que la continuación del procedimiento generase para el contribuyente *a significant hardship*. Este daño no tiene por qué ser de orden patrimonial —no se limitaría a lo que en nuestro ordenamiento se califica como perjuicio de difícil o imposible reparación—, pero tampoco puede consistir en una mera inconveniencia o dificultad financiera, sino que ha de tener una entidad que «ofenda el sentido elemental de la justicia del común de los contribuyentes» (35).

El Abogado del Contribuyente puede, como contenido específico de la TAO, ordenar actuaciones cautelares de protección del contribuyente de muy diverso tipo, descritas en la sección 7811 (b) IRC:

- levantar un embargo;
- suspender la tramitación de un procedimiento de liquidación o recaudación;
- suspender la tramitación de un procedimiento de comprobación o inspección;
- suspensión de cualquier otro procedimiento legal de cualquier otro orden.

Dictada la orden de intervención —la TAO— tan solo puede rescindir o modificar sus efectos el propio Abogado del Contribuyente o determinados altos cargos del IRS. La emisión de la mencionada orden implica la suspensión automática, que no la interrupción, del cómputo de los distintos plazos de prescripción —de por sí pro-

(34) La información sobre su funcionamiento, estructura y reuniones puede consultarse en su página web (www.improveirs.com).

(35) TIMBIE, R.: *The Taxpayer...*, cit., pág. 49-09.

longados— que contempla el ordenamiento tributario americano, hasta que el Abogado del Contribuyente resuelva al respecto.

Suspendida la tramitación del procedimiento, el órgano administrativo responsable del mismo pasa a tener un interés específico en resolver la cuestión planteada por el contribuyente ante la oficina del Abogado del Contribuyente, ya que, hasta tanto en cuanto no se haya resuelto el incidente por este organismo, el procedimiento no puede avanzar.

Este procedimiento no tiene coste alguno para el contribuyente. Por otra parte, el IRS financia un programa de asesoramiento fiscal de oficio (*Low Income Taxpayer Clinic*)—al margen de sus sistemas de asistencia al contribuyente— mediante el que se puede disfrutar de un servicio de asesoramiento fiscal gratuito. Un buen número de organizaciones sin ánimo de lucro y departamentos universitarios participan de este programa. La ventaja del mismo, frente a los sistemas oficiales de asistencia tributaria, radica en que —aun recibiendo cierta financiación pública— estos llamados servicios «clínicos» de contribuyentes con rentas bajas, conservan su independencia de criterio. Eso sí, el propio IRS hace notar en la información que facilita al respecto, que no se responsabiliza de la asistencia y consejos fiscales procurados en tales servicios gratuitos.

2.2.2. *Cauces de participación en la política tributaria*

El segundo conjunto de procedimientos incardinados en el ámbito de responsabilidad del Abogado del Contribuyente son los que no tienen carácter individual sino colectivo. Como se ha hecho notar, además de procurar amparo a contribuyentes específicos en situaciones de conflicto con el IRS, el Abogado del Contribuyente tiene la responsabilidad de detectar disfunciones normativas, organizativas o aplicativas en el funcionamiento diario del sistema tributario para, una vez estudiadas y analizadas, informar al IRS y al Congreso, proponer reformas y soluciones.

En este orden de cosas se incardina el procedimiento denominado de *Systemic Advocacy*. La Oficina del Abogado responsable de este programa no tramita casos concretos. Se dedica a estudiar procedimientos, normas, políticas administrativas, prácticas organizativas, etcétera, que afectan a un buen número de contribuyentes y que condicionan el normal ejercicio de sus derechos, desestabilizando la equidad y eficacia del sistema.

Este departamento selecciona sus ámbitos de interés a partir de cauces diversos. Por una parte, las TAO presentadas por distintos contribuyentes pueden dar razón de un determinado aspecto que merece ser estudiado de forma global. En otro sentido, el departamento tiene abierto lo que bien podría denominarse buzón de sugerencias en el que en un determinado formato (*Form 14411*) o directamente mediante mensaje electrónico (*Systemic Advocacy@irs.gov*) cualquier contribuyente a título personal o en representación de asociaciones o grupos de ciudadanos puede plantear propuestas o dar razón de situaciones injustas en el orden tributario. A este respecto, el departamento realza el hecho de que no es su misión específica resolver casos concretos sino estudiar sistemas, prácticas o políticas que afectan a un número relevante de contribuyentes, de una localidad, de un sector o que comparten una determinada situación. Por ello se insiste en que no se faciliten los datos de identificación del contribuyente que plantea la cuestión o sugerencia.

Este mismo departamento es el responsable de elaborar los dos Informes que cada año, en junio y en diciembre, el Abogado del Contribuyente debe presentar ante el Congreso. El primero ha de contener el plan de trabajo para el siguiente año y el segundo, que da razón del trabajo realizado durante el año, se estructura en tres apartados:

- un *memorandum* de los 20 problemas de más realce planteados por los contribuyentes;
- recomendaciones en orden a resolver dichos problemas; y

- otras actuaciones llevadas a cabo por el IRS en orden a mejorar el servicio a los contribuyentes y a aliviar su presión fiscal indirecta.

Además de este cauce de participación en la política tributaria, el contribuyente tiene acceso —como más arriba se refería al Consejo consultivo del que más arriba se daba razón, que constituye una línea permanente de comunicación entre el IRS, el Abogado del Contribuyente y los ciudadanos, con amplia implantación en todo el territorio. En sus reuniones periódicas —en buena medida de audiencia pública—

salen a relucir los recovecos más sinuosos del sistema tributario generándose sugerencias y propuestas que, en no pocos casos, terminan teniendo un reflejo normativo. Buena parte de las medidas que en los últimos años han mejorado el estatuto del contribuyente americano en materia de acciones recaudatorias contra cónyuges inocentes, simplificación de formularios, o requerimientos en materia de retenciones, han tenido su origen en los Informes del Abogado del Contribuyente y en los trabajos que desarrollan las comisiones consultivas de voluntarios a que se ha hecho referencia.