

EL PAPEL DEL OMBUDSMAN TRIBUTARIO EN ESTADOS UNIDOS Y MÉXICO: APORTACIONES POSITIVAS QUE UNA INSTITUCIÓN SEMEJANTE PODRÍA BRINDARLE AL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

Marciano Seabra de Godoi*
Oscar Nava Escudero**

1 Introducción. 2 El servicio del abogado del contribuyente en Estados Unidos. 2.1 Origen y evolución normativa. 2.2 Funciones actuales del servicio del abogado del contribuyente (*taxpayer advocate service*). 2.3 Los despachos del contribuyente de baja renta (*low income taxpayer clinics*). 3 La Procuraduría de la Defensa del contribuyente en México. 3.1 Origen, estructura orgánica, naturaleza jurídica y autonomía. 3.2 Principales servicios que prodecón presta al contribuyente. 3.3 Obligaciones de las autoridades fiscales federales hacia Prodecón. 3.4 Vinculación de las resoluciones de Prodecón. 3.5 Poder sancionatorio de la Prodecón. 4 La realidad brasileña. 4.1 Alta litigiosidad tributaria y ausencia de mecanismos de mediación o transacción tributaria, especialmente respecto a liquidaciones y créditos tributarios de baja complejidad y diminuto valor monetario. 4.2 Ausencia de programas y políticas públicas de atención a los contribuyentes de baja renta, que no tienen medios económicos contratar abogados privados para representarlos en los litigios contra la administración tributaria. 4.3 Ausencia de un órgano independiente para, de una manera participativa, identificar problemas y proponer soluciones globales y sistémicas al legislador y a la administración tributaria. 5 Conclusión. Referencias.

RESUMEN

El artículo parte de la percepción actual generalizada en muchos países de que la figura del Ombudsman Tributario puede aportar muchos efectos positivos a la racionalidad, eficiencia y justicia de los sistemas tributarios nacionales. A continuación, se estudian el origen, el desarrollo y las funciones actuales más relevantes de la figura del Ombudsman Tributario en Estados Unidos (Servicio del Abogado del Contribuyente) y México (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente), identificándose sus principales logros y contribuciones, especialmente en favor de los contribuyentes con menor capacidad económica. Tras el análisis de las experiencias estadounidense y mexicana, se analiza la realidad tributaria brasileña, en la cual no existe una figura similar al Ombudsman Tributario y además se dedica muy poca atención doctrinal y académica al tema. La conclusión del artículo es que las instituciones políticas, la academia brasileña y también la propia Administración

* Doutorado em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri (2004). Realizou estudos de pós-doutorado (bolsa CAPES/Fundação Carolina) na Universidade Autónoma de Madri (2011-12). Professor da PUC Minas (cursos de graduação em Direito, Mestrado/Doutorado em Direito Público), Advogado e Consultor Tributário. Coordenador do LLM Direito Tributário do IEC - PUC Minas. E-mail: <m.godoi@rolimvlc.com>. <https://orcid.org/0000-0002-9587-3917>

** Doutor em Direito Financeiro pela Universidade Complutense de Madri. Licenciado em Direito pela Universidade Autónoma do México. Professor de Direito Financeiro da Universidad Anáhuac del Norte (México) e da Universidad Panamericana (México). E-mail: <onavae@hotmail.com>. <https://orcid.org/0000-0002-2838-4654>

Tributaria deben considerar con mucha atención la creación de la figura del Ombudsman Tributario, que podría contribuir positivamente a mitigar algunos problemas crónicos de la tributación brasileña, como el grado excesivo de litigiosidad administrativa y judicial, la falta de atención personalizada a los contribuyentes que no cuentan con medios económicos para recurrir a asesores y defensores privados, y la falta de fiscalización del cumplimiento de la Ley que obliga las empresas a informar a los consumidores del valor aproximado de los tributos contenidos en los precios de mercancías y servicios.

Palabras-clave: Ombudsman Tributario. Estados Unidos. México. Brasil.

1 INTRODUCCIÓN

En una reciente obra colectiva sobre las transformaciones de los últimos 25 años en los sistemas tributarios de los países BRICS (Brasil, Rusia, India, China y África del Sur) y de la Europa Centro-oriental, la gran mayoría de los autores ha observado que o bien ya existe alguna forma de Ombudsman Tributario en sus respectivos países, o bien hay en el país una opinión muy mayoritaria de que la introducción de esta figura tendría excelentes resultados (NYKIEL; KUKULSKI, 2018).

En la mayoría de los países de la Europa occidental también existe alguna forma de Ombudsman Tributario, como han puesto de relieve dos tesis doctorales recientes desarrolladas en España (ÁLVAREZ BANDERAS, 2015; DOMINGOS, 2013).

Pero en la doctrina brasileña, después de la profunda investigación de Marcelo Coimbra del año 2002 (COIMBRA, 2002), el tema no ha sido suficientemente estudiado, no obstante el interés actual por conocer experiencias extranjeras relativas a métodos no jurisdiccionales de resolución de conflictos tributarios (GIANNETTI, 2017; DOMINGOS, 2018).

El presente artículo, a partir de estudios doctrinales, informaciones y análisis de órganos públicos de diversos países, pretende acercarse y ahondar en el tema del Ombudsman Tributario a partir de la experiencia muy exitosa de dos países americanos: Estados Unidos y México. El objetivo general del estudio es identificar los principales logros y contribuciones de la figura del Ombudsman Tributario en estos dos países, para después evaluar las perspectivas y posibilidades de que la misma figura pueda adoptarse en Brasil, especialmente para hacer frente a graves problemas sistémicos presentes hace mucho tiempo en la tributación brasileña, como el grado excesivo de litigiosidad tributaria administrativa y judicial (tema muy conocido y estudiado en Brasil) o la falta de atención personalizada a los contribuyentes sin condiciones económicas de recurrir a asesores y defensores privados (tema ignorado por la doctrina brasileña del derecho tributario).

El artículo no tiene como objetivo hacer una propuesta concreta de cara al diseño institucional más adecuado para una futura introducción del Ombudsman Tributario en Brasil, sino averiguar si las experiencias de Estados Unidos (Servicio del Abogado del Contribuyente) y México (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) han combatido con eficacia problemas similares a los existentes en el contexto brasileño.

2 EL SERVICIO DEL ABOGADO DEL CONTRIBUYENTE EN ESTADOS UNIDOS

2.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN NORMATIVA

El origen del actual Servicio del Abogado del Contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*, en adelante TAS) se remonta a 1979, año de creación del Despacho del Ombudsman del Contribuyente, un órgano subordinado a la Administración tributaria federal estadounidense (*Internal Revenue Service*, en adelante IRS) cuya función era prestar asistencia a los contribuyentes.

En el año 1988, se aprobó por Ley el Estatuto de los Contribuyentes (*Taxpayer Bill of Rights*) y se otorgó al Ombudsman autoridad para emitir, bajo algunas condiciones excepcionales, Órdenes de Asistencia a los Contribuyentes (*Taxpayer Assistance Orders*, en adelante TAO), las cuales deben cumplirse por las autoridades del IRS. Esa es una característica que distingue al Ombudsman Tributario de Estados Unidos de todos sus homólogos de otros países: la posibilidad, en algunos supuestos, de fijarle a la Administración tributaria un plazo para que el problema del contribuyente se resuelva, o suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión o liquidación tributaria (ROZAS VALDÉS; ANDRÉS AUCEJO, 2004, p. 149; COIMBRA, 2002, p. 156).

Desde el año 1996, al Ombudsman se le denomina Abogado del Contribuyente (*Taxpayer Advocate*), el cual tiene el compromiso de enviar directamente al Congreso dos informes anuales: uno a finales de junio en el cual se deben relacionar los objetivos y la planificación de sus actividades para el año fiscal que se inicia en octubre, y otro a finales de diciembre, que debe contener un balance de sus actividades e iniciativas durante el año fiscal terminado en septiembre, un conjunto de sugerencias para implementar la calidad y eficiencia de los servicios del IRS y una relación de los 20 problemas más serios y relevantes que afectan a los contribuyentes del país.

Las leyes de reestructuración y reforma del IRS del año 1998 marcan un importante hito en la historia del Servicio del Abogado del Contribuyente. A partir de entonces, la legislación establece que el TAS será un organismo independiente en el seno del IRS, que el Abogado Nacional del Contribuyente tendrá representantes locales en todos los estados de la federación, y que el TAS no estará obligado a comunicar al IRS que recibió quejas de determinado contribuyente. En este año también se creó el importante servicio de los Despachos del Contribuyente de Baja Renta (*Low Income Taxpayer Clinics*), asunto que será tratado adelante con más detalles.

En el año 2014, por iniciativa de la Abogada Nacional del Contribuyente Nina Olson, el IRS reunió en un solo documento (*Taxpayer Bill of Rights*), redactado de forma clara y accesible a todos los ciudadanos, los diez principales derechos de los contribuyentes estadounidenses.¹

El Abogado Nacional del Contribuyente (*National Taxpayer Advocate*) es nombrado por el Presidente de la República con el visto bueno del Senado, y tiene un mandato de seis años, pudiendo ser designado para nuevos mandatos. La actual Abogada Nacional del Contribuyente Nina Olson lleva en este puesto desde 2001.

2.2 FUNCIONES ACTUALES DEL SERVICIO DEL ABOGADO DEL CONTRIBUYENTE (TAXPAYER ADVOCATE SERVICE)

El objetivo general del TAS, que actualmente tiene más de 2.000 empleados, es asegurar que el contribuyente conozca y ejerza sus derechos, participe activamente de las políticas tributarias y sea tratado con eficiencia y justicia por las autoridades del IRS.

Hay dos líneas básicas de actuación, una individual y otra sistémica.

La ayuda individual al contribuyente puede prestarse por el TAS en cuatro situaciones básicas:

- a) cuando un contribuyente sufra una dificultad financiera acuciante o una emergencia grave que justifique que el IRS tenga que actuar con más agilidad que la prevista en su normativa general;
- b) cuando un contribuyente ya haya intentado resolver un problema cerca de las autoridades del IRS según los cauces normales, pero éstos se hayan mostrado inoperantes;
- c) cuando muchas unidades o autoridades del IRS estén actuando en el caso de manera desorganizada o descoordinada y haga falta una dirección coordinadora, que será ejercida por el TAS;
- d) cuando la situación del contribuyente sea peculiar o singular (desde un punto de vista fáctico o jurídico) y las autoridades del IRS no lo tengan en cuenta o insistan en aplicar una solución genérica que no es la adecuada.

En el año fiscal del 2017, 8.034 contribuyentes fueron asistidos presencialmente por el TAS, sin que hubiera necesidad de apertura de casos. El número de casos abiertos en el año 2017 fue de 16.884, y en un 80% de ellos el contribuyente declaró al final que había quedado total o parcialmente satisfecho. El promedio de duración de cada caso es de 53 días. Al abrir los casos, la inmensa mayoría (96,7%) de las propuestas de resolución que el TAS remite a las autoridades del IRS es atendida.²

Como hemos dicho más atrás, hay situaciones excepcionales en las cuales los representantes del TAS pueden emitir Órdenes de Asistencia a los Contribuyentes (TAO), las cuales deben cumplirse por las autoridades del IRS. Según la normativa aplicable (§ 781 del Código Tributario – *Internal Revenue Code*), las TAO pueden emitirse cuando el contribuyente esté sufriendo o vaya a sufrir un grave perjuicio como resultado del modo concreto en que la normativa tributaria le está siendo aplicada (ROZAS VALDÉS; ANDRÉS AUCEJO, 2004, p. 151). En el año fiscal de 2017 se emitieron 58 TAO.³

La actuación sistémica del TAS es muy significativa e importante. Su objetivo es identificar patrones de cuestiones y problemas sometidos a su conocimiento por los contribuyentes, en orden a sugerir al Congreso y al mismo IRS medidas concretas y políticas generales para su solución. Para desarrollar esa función, el TAS cuenta con un Departamento de Abogacía Sistémica (*Office of Systemic Advocacy*).

En los informes anuales presentados por la Abogada Nacional del Contribuyente al Congreso en diciembre de 2016 y 2017 se hicieron aproximadamente 100 sugerencias de

cambios en la normativa administrativa, de las cuales un 36% fue aceptado por el IRS.⁴ En cuanto a las 715 recomendaciones de procedimientos operacionales hechas en 2017 por los representantes del TAS al IRS, el porcentaje de aceptación fue del 59%.⁵

Con el fin de garantizar más legitimidad popular y participación ciudadana en el proceso de identificación de problemas y sugerencia de mejoras de los servicios del IRS, en 1998 se creó, paralelamente al ya existente TAS, un órgano consultivo denominado *Taxpayer Advocacy Panel* (en adelante, TAP). En las actividades de esta institución, que también emite un informe anual dirigido a las máximas autoridades del IRS, participan actualmente 75 miembros voluntarios de todos los estados de la federación, con variadas profesiones, formaciones académicas e intereses concretos.⁶ Entre las actividades de esta institución destacamos la celebración de sesiones públicas periódicas en variados estados de la federación para recabar informaciones directamente de los ciudadanos-contribuyentes respecto a los problemas detectados en los servicios del IRS y al cumplimiento efectivo de las medidas de corrección sugeridas por el TAS y el TPA.

2.3 LOS DESPACHOS DEL CONTRIBUYENTE DE BAJA RENTA (*LOW INCOME TAXPAYER CLINICS*)

El Servicio del Abogado del Contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*) también es responsable de coordinar la gestión de más de 134 despachos o clínicas de servicios jurídicos que atienden a contribuyentes de baja renta en todos los estados de la federación. Del año 2012 al año 2016, las clínicas representaron a más de 52.400 contribuyentes de baja renta en controversias con el IRS en el ámbito administrativo y judicial, y ofrecieron educación e información sobre derechos y deberes tributarios a más de 450.000 contribuyentes de baja renta o que no tienen el inglés como lengua materna.⁷

En los últimos años, un promedio de 20.000 contribuyentes de baja renta fueron atendidos al año por las clínicas fiscales por lo que respecta a los servicios de representación y defensa en controversias con el IRS.⁸

El criterio para identificar al contribuyente de baja renta resulta del monto total de las rentas familiares, que no debe exceder a 250% del nivel de pobreza oficial en Estados Unidos. Por ejemplo, en el caso de una familia con cuatro miembros, la renta total anual no puede superar el importe de US\$ 62.750⁹ para que el contribuyente pueda beneficiarse de los servicios de las clínicas.

Como explica el profesor Keith Fogg (FOGG, 2013, p. 3-4), en los años 70 se iniciaron las actividades de las clínicas fiscales para contribuyentes de baja renta, especialmente en las facultades de derecho, pero la falta de apoyo y financiación del gobierno federal hizo que el número de clínicas permaneciera muy bajo hasta los años 90, en los que existían en el país aproximadamente 10 clínicas fiscales. La actual Abogada Nacional del Contribuyente Nina Olson, que está en el cargo desde 2001, fue una de las abogadas pioneras en la creación de clínicas fiscales no necesariamente ligadas a instituciones académicas.

El gran impulso para la multiplicación de las clínicas se originó con la reforma tributaria promovida por el Presidente Clinton en el año 1998. Un cambio en el Código Tributario estadounidense ha determinado que el Secretario de Hacienda pueda financiar, siempre que haya fondos disponibles, el desarrollo y la expansión de clínicas fiscales calificadas para atender a contribuyentes de baja renta. La financiación se hace conforme a la sistemática de los *matching funds*: la mitad del presupuesto de las clínicas corre a cargo del gobierno federal, la otra mitad a cargo de los fondos de las propias clínicas.

Los fondos destinados por el gobierno federal a las clínicas fiscales han crecido considerablemente y, en consecuencia, el número de clínicas también ha crecido. En el año 1999, la financiación total del gobierno federal no llegaba a US\$ 2 millones y había solamente 20 clínicas fiscales. En el año 2002, la financiación alcanzó más de US\$ 6 millones, con lo cual ya había más de cien clínicas en actividad (FOGG, 2013, p. 27).

En la actualidad, el monto anual de la financiación del gobierno federal a las clínicas es de US\$ 12 millones, y cada una de las 134 clínicas (la mayoría ya no es de instituciones académicas sino de organizaciones de prestación de servicios jurídicos sin fines de lucro) recibe de 50 a 100 mil dólares anuales en el sistema del *matching fund*.¹⁰

Las clínicas fiscales también son responsables de la actuación sistémica que identifica patrones de problemas en las relaciones del fisco con el contribuyente a fin de presionar al legislador y al mismo IRS para que adopten soluciones eficaces a los mismos.

Según la conclusión del profesor Keith Fogg, las clínicas fiscales tienen actualmente una posición destacada en el ámbito de la tributación y del derecho tributario estadounidense, sea representando a casi 20.000 contribuyentes al año en controversias individuales con el IRS, sea proponiendo modificaciones y mejoras en la normativa fiscal a través de su actuación sistémica. Según su testimonio, algunos líderes visionarios de los años 70 “han transformado la representación de los contribuyentes de baja renta de algo que no existía en un sistema por el cual muchos contribuyentes reciben servicios muy relevantes.” (FOGG, 2013, p. 64).

3 LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO

3.1 ORIGEN, ESTRUCTURA ORGÁNICA, NATURALEZA JURÍDICA Y AUTONOMÍA

En la iniciativa de Ley del año 2002 de la que resultaría años más tarde la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante, Prodecón), se señalaba que el acceso a la justicia fiscal y administrativa en México se enfrentaba a muchas dificultades y alejaba a los ciudadanos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, puesto que existían contribuyentes de bajos recursos económicos que no podían pagar los servicios profesionales de asesoramiento y representación (ÁLVAREZ BANDERAS, 2015, p. 11).

La iniciativa de Ley que propuso la creación de Prodecón se inspiró en algunos organismos con funciones de Ombudsman Tributario, como el Servicio del Abogado del Contribuyente de Estados Unidos (cuyo origen se remonta a 1979) y el Consejo para la Defensa del

Contribuyente de España (cuya creación data de 1996¹¹ y actualmente está previsto en el art. 34.2 de la Ley General Tributaria del año 2003).¹² El hecho de que la legislación mexicana haya acudido a la experiencia estadounidense del Servicio del Abogado del Contribuyente también fue puesto de relieve por la actual Procuradora de la Defensa del Contribuyente de México (LADRÓN DE GUEVARA, 2017, p. 25).

Creada a raíz de la Reforma Fiscal del año 2004, la Prodecón es un organismo público descentralizado, no sectorizado¹³, especializado en materia tributaria, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión - pero perteneciente a la Administración Pública Federal-, cuyo fundamento legal se encuentra en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, que al efecto establece:

La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva (MÉXICO, 2018, *online*).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está formada por el Procurador, por el Órgano de Gobierno de la Prodecón, por Delegados Regionales (distribuidos en la República Mexicana por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa) y por asesores jurídicos. Actualmente existen 31 delegaciones regionales distribuidas por cada entidad federativa.

Aunque su previsión legal se remonta al año 2004, la Prodecón no se creó efectivamente hasta el año 2006, mediante la promulgación de su Ley Orgánica, la cual fue impugnada por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006, resuelta el 16 de mayo de 2008. La resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación obligó a introducir modificaciones en la Ley mencionada, que se aprobaron el 7 de septiembre de 2009. De esta forma hasta el año 2011 Prodecón no entraría efectivamente en funciones.

En cuanto a la autonomía presupuestaria, la Ley Orgánica de la Prodecón (citada en lo sucesivo como LOPDC) *prima facie* parece otorgársela de forma plena, pues su proyecto de Presupuesto, aprobado por el Órgano de Gobierno, se incorpora – sin el visto bueno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público- al Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación que presenta el Ejecutivo Federal a la aprobación de la Cámara de Diputados,¹⁴ equiparándose en este aspecto a diferentes entes públicos que no requieren de la conformidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para elaborar su Presupuesto.

Sin embargo, la composición del Órgano de Gobierno, integrado por 6 consejeros independientes con sus respectivos suplentes, nombrados ambos directamente por el Presidente de la República por un término de 4 años, merma en mucho no solo la autonomía presupuestaria sino la

autonomía en general de la Prodecón, pues a dicho Órgano le corresponde aprobar el proyecto de Presupuesto remitido por el Procurador de la Prodecón y, por otro lado, asume la decisión de las principales funciones de gestión y administración del propio instituto (entre las que se encuentra la de fijar las directrices y aprobar los programas anuales de actividades y las políticas; la aprobación del Estatuto Orgánico de la Prodecón, y aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Prodecón hecho por el Procurador). Inclusive las decisiones del Órgano de Gobierno vinculan al Procurador, porque no se trata de funciones meramente consultivas sino que entrañan facultades de decisión.

La configuración expuesta del Órgano de Gobierno es el resultado de una mutilación de su autonomía llevada a cabo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), que declaró inconstitucional la configuración y el nombramiento de los integrantes del órgano de gobierno previstos en el artículo 12, fracción II de la LOPDC (Controversia Constitucional 38/2006). La fracción declarada inconstitucional por el voto unánime de los integrantes de la SCJN disponía que los 6 consejeros independientes deberían ser designados por el Presidente de la República.

Los fundamentos jurídicos utilizados por la SCJN para declarar inconstitucional la fracción II del artículo 12 de la LOPDC, se basaron principalmente en el principio de división de poderes (art. 49 de la Constitución) y en las atribuciones de nombramiento y remoción otorgadas al Presidente de la República (art. 89 fracción II de la Constitución).

De otro lado, sin embargo, un acierto de la LOPDC fue establecer que la dotación presupuestaria que se asigne a la Prodecón bajo ninguna circunstancia podrá ser inferior a la que se le haya asignado en el ejercicio inmediato anterior (art. 2). Esta disposición es congruente con las directrices del Pacto Internacional de los Derechos Humanos – entre otros instrumentos internacionales – que el Estado mexicano está obligado a observar. Si el objetivo prístino de la Prodecón es la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes con vocación de justicia, la progresividad de los recursos destinados a la protección y garantía de los derechos humanos, según se exige en dicho tratado y en el artículo 1 de nuestra Constitución Federal, este objetivo se halla claramente reflejado en la prohibición de que los recursos asignados al Presupuesto de la Prodecón se vean disminuidos. La reducción de sus recursos o el estancamiento del importe de los mismos serían, entonces, contrarios a la ley.

Ahora bien, a pesar de que la determinación de la progresividad de los recursos públicos asignados a la Prodecón supone una obligación legal, esta situación plantea dos inconvenientes que la misma Prodecón en el seno de su Órgano de Gobierno tendrá que resolver. Uno, que la observancia al principio de progresividad no se convierta en una “mina de oro” para aumentar salarios burocráticos o estructura administrativa – actualmente casi la mitad de su presupuesto se dedica a servicios personales-. Y dos, que la progresividad no se convierta en un incremento automático de recursos, sin antes evaluar que los recursos públicos asignados hayan satisfecho las metas, objetivos y demás parámetros de evaluación en su gestión.

Cuadro 1 - Cuadro comparativo del Presupuesto de la Prodecón (pesos):

Año	Presupuesto anual total	Servicios personales
2012	\$440,876,565	\$215,676,567
2013	\$678,274,788	\$285,204,215
2014	\$803,078,034	\$395,077,299
2015	\$833,366,391	\$384,265,656
2016	\$833,394,007	\$365,100,398
2017	\$839,093,567	\$385,779,958
2018	\$854,624,901	\$423,449,926

Fuente: elaboración propia a partir de la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (MÉXICO, 2018, online).

El presupuesto actual de Prodecón, que se ha duplicado en 7 años, es de aproximadamente 41 millones de dólares anuales. El presupuesto dedicado a servicios personales representa la mitad de su presupuesto en casi todos los años. Es importante mencionar que la actual Procuradora cuenta con un salario de casi \$200,000 pesos mensuales (9,500 dólares mensuales aproximadamente) más prestaciones que pueden llegar a ser de 163,000 dólares anualmente, y sus principales servidores públicos rondan entre los 160 y 180 mil pesos mensuales (entre 7,600 y 8,500 dólares mensuales aproximadamente).¹⁵

Por último, cabe señalar que el nombramiento del Procurador se realiza de entre una terna que presenta el titular del Ejecutivo Federal por el Senado de la República o por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión. La duración de su mandato es de 4 años, pudiendo ser nombrado para otro nuevo periodo. De esta forma, el 28 de abril del 2011, de entre una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal, fue elegida por el Senado de la República la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara como primera *Ombudsman* fiscal de México – una defensora no judicial de los contribuyentes –, previa comparecencia el 25 de abril del mismo año ante las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos. El 30 de abril de 2015, la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara fue ratificada por el Senado de la República para un segundo periodo como Procuradora de la Defensa del Contribuyente.

Cabe mencionar que el Procurador podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que pudiere incurrir (art. 8 LOPDC).

Si bien con este mecanismo se resguarda la independencia y cierta autonomía en el nombramiento del titular de la Prodecón, la forma en la que actualmente se estructura legalmente el organismo, como hemos expuesto, puede convertirse en una limitación en el ejercicio de sus atribuciones.

3.2 PRINCIPALES SERVICIOS QUE PRODECÓN PRESTA AL CONTRIBUYENTE

La gama de servicios de Prodecón es muy amplia. Todos los servicios son gratuitos. En casi todos ellos Prodecón figura como un defensor no jurisdiccional de los contribuyentes. La actual Procuradora considera que las cuatro funciones más relevantes de Prodecón son las siguientes (LADRÓN DE GUEVARA, 2017, p. 43-46): a) prestar asesoramiento y consulta fiscal a los contribuyentes que enfrentan actos de las autoridades fiscales. Son los servicios más abundantes. Conforme a la página web de la Prodecón, en el año de 2017 se prestaron aproximadamente 104 mil servicios gratuitos de orientación y asesoramiento al contribuyente.¹⁶ En estos servicios, los ciudadanos no tienen la necesidad de ir personalmente a las oficinas sino que pueden hacerlo a través de distintos medios (Centro de Atención Telefónica, un chat en vivo, etc.); b) recibir quejas de los contribuyentes sobre los actos de las autoridades fiscales. No es necesario que el acto de la autoridad fiscal sea definitivo para que se pueda formular una queja. Es un medio alternativo para resolver oportunamente el conflicto, sin necesidad de judicializarlo.

De forma más acuciada atiende a asuntos relacionados con el embargo de cuentas bancarias, multas relacionadas con la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, devoluciones del Impuesto Sobre la Renta Anual rechazadas, regularización de construcciones en materia de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, y Certificados de Origen que presentan problemas para Agentes Aduaneros, entre otros muchos. Por ejemplo, en múltiples ocasiones al contribuyente le embargan una cuenta bancaria sin conocer cuál fue la autoridad que realizó tal traba, por tanto la Prodecón a través del Procedimiento de Queja, puede buscar cual fue la autoridad que ordenó el embargo y ayudar al contribuyente a levantarlo.

Al recibir una queja los funcionarios de Prodecón formulan un requerimiento a la autoridad fiscal pertinente, la cual está obligada a responder en un plazo de tres días hábiles. En el año 2017, el número de quejas recibidas por Prodecón fue aproximadamente 35.000.¹⁷ En promedio, en 8 de cada 10 quejas la Prodecón logró obtener soluciones satisfactorias para los problemas de los contribuyentes (LADRÓN DE GUEVARA, 2017, p. 74);

c) Asumir la representación y defensa legal del contribuyente en los casos en que la cuantía del asunto no exceda de 30 veces el salario mínimo anual del Distrito Federal (1.300 dólares aproximadamente), a menos que se trate de asuntos sin cuantía o de cuantía indeterminada o bien de la defensa constitucional contra leyes y disposiciones fiscales. Este servicio consiste en interponer los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución. En el año 2017, los servicios de representación y defensa legal fueron alrededor de 12.000 casos. En sus funciones de abogado defensor gratuito de los contribuyentes, la eficiencia de Prodecón es del 70 por 100, es decir, de cada 10 casos 7 se resuelven en los tribunales favorablemente a los contribuyentes.¹⁸

d) Actuar como mediador, intermediario y testigo público en el procedimiento de Acuerdos Conclusivos. Este procedimiento se creó con motivo de una reforma fiscal en 2013 y entró en vigor el 1 de enero de 2014 (art. 69-C del Código Fiscal de la Federación). Es el primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales que se realiza en tiempo real. Los Acuerdos Conclusivos pueden celebrarse cuando los contribuyentes que sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisiones electrónicas) no estén de acuerdo con los hechos u omisiones sentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales. Los contribuyentes podrán optar por solicitar la adopción de un Acuerdo Conclusivo ante la Prodecón, existiendo la obligación para la autoridad fiscal de acudir a la negociación del mismo, independientemente de que acepte o no sus términos. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

De esta forma, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo en cualquier momento, a partir del inicio del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones. Una vez aceptados por la autoridad y por el contribuyente los términos del Acuerdo Conclusivo, este no podrá desconocerse por las partes o impugnarlo ante los tribunales.

Para el contribuyente, es notoriamente beneficioso utilizar el Acuerdo Conclusivo, pues el Código Fiscal de la Federación dispone que aquél, por una sola una vez, tiene derecho a una condonación automática del 100% de la respectiva multa fiscal. La firma de los posteriores Acuerdos le pueden significar una reducción de hasta el 80% de las multas según se establece en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Es importante mencionar que en los procedimientos de Queja y los Acuerdos Conclusivos, resulta irrelevante el monto del crédito fiscal o la envergadura del problema tributario, por lo que la Prodecón atiende desde pequeños contribuyentes hasta grandes empresas multinacionales.

El número de Acuerdos Conclusivos es creciente: 982 en 2014, 1.800 en 2015, 2.071 en 2016 (LADRÓN DE GUEVARA, 2017, p. 108). En el año 2017, Prodecón tramitó más de 3.000 Acuerdos Conclusivos.¹⁹

Además de actuar en las asesorías y consultas, quejas, defensas legales y Acuerdos Conclusivos, Prodecón desarrolla las siguientes funciones:

- Investiga los problemas de carácter sistémico de los contribuyentes y del sistema tributario mexicano, a efecto de proponer al poder ejecutivo sugerencias o recomendaciones para su mejor solución;
- A petición del Servicio de Administración Tributaria, emite opiniones oficiales respecto al sentido y aplicación de las disposiciones fiscales;

- Propone al Servicio de Administración Tributaria revisiones o modificaciones de sus rutinas y estrategias internas, y asimismo convoca las autoridades fiscales para sostener reuniones con los representantes de los contribuyentes, a efecto de discutir y debatir sobre soluciones a los problemas fiscales más relevantes;
- Propone anualmente al Parlamento modificaciones a las disposiciones fiscales.

Al conocer e investigar las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, Prodecón puede, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculantes respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades, las cuales por imperativo legal deben hacerse públicas obligatoriamente.

Entre las tareas de Prodecón también se incluye la de promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente.

En este ámbito, como se puede observar en la página web de la Prodecón,²⁰ ésta mantiene una publicación periódica mediante una Serie de Cuadernos en la que se explican diferentes problemáticas sobre el ámbito de la competencia de la Prodecón, asimismo, se tienen a disposición del usuario, informes, memorias y libros sobre la materia. En cuanto a cursos, seminarios y demás coloquios, se puede observar que estos se realizan de manera pública y en algunos casos gratuitos para el público en general y para especialistas. Se han impartido conferencias en diferentes partes del mundo y se tienen a la mano las presentaciones de dichas participaciones.

3.3 OBLIGACIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES HACIA PRODECÓN

Básicamente son dos, una proporcionar información y la otra mantener reuniones constantes con la Prodecón.

En el primer caso, las autoridades fiscales federales y los servidores públicos de los tres ámbitos de gobierno están obligados a entregarle a Prodecón todos los documentos o información que estén vinculados al correspondiente asunto que conozca Prodecón.

Respecto al segundo, las autoridades fiscales federales están obligadas a reunirse, a solicitud de Prodecón, cuando esta lo solicite; asimismo deberán proporcionarle la información relativa a los criterios que respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la aplicación de las normas fiscales hayan adoptado las autoridades fiscales, al sentido de las consultas que se le hagan y acerca de los diversos formularios utilizados y su relleno.

3.4 VINCULACIÓN DE LAS RESOLUCIONES DE PRODECÓN

La Prodecón, a través de su Procurador, tiene atribuciones para emitir acuerdos de trámite – solicitando información a las autoridades fiscales-, Recomendaciones y Acuerdos de no responsa-

bilidad. Estos últimos se emiten en el caso de que no se comprueben las irregularidades imputadas a la autoridad involucrada.

A efectos del juicio de amparo, sus resoluciones no se consideran como un acto de autoridad.

Las Recomendaciones que emita el Procurador serán públicas y no tendrán carácter imperativo para la autoridad o servidores públicos a los cuales se dirija, y por lo mismo, no podrán *per se*, anular modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

Tanto las Recomendaciones como los Acuerdos de no responsabilidad emitidos por el Procurador no admiten recurso legal alguno, y deberán referirse a casos concretos, por lo que no podrán aplicarse por analogía o mayoría de razón.

En ese orden de ideas, la emisión de esos dos instrumentos no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

Sus resoluciones tampoco constituyen instancia y no afectarán al ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán a los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

De esta forma, todas las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Prodecón no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

3.5 PODER SANCIONATORIO DE LA PRODECÓN

Las sanciones a los servidores públicos de las autoridades fiscales federales son de una cuantía mínima y son impuestas por el Procurador y por los Delegados Regionales en el ámbito de su competencia.

Si aquéllos no rinden el informe requerido por la Prodecón conforme a la LOPDC, serán sancionados con entre 115 y 230 dólares aproximadamente. Con la misma cantidad serán sancionados si una vez recibida la recomendación la autoridad o servidor público de que se trate no informa a la Prodecón, dentro de los tres días hábiles siguientes al en que surta efectos su notificación, si acepta o no dicha recomendación.

El servidor público también podrá ser sancionado si, aceptando la recomendación, no entrega, dentro de los diez días hábiles siguientes, las pruebas que acrediten de que ha cumplido con la recomendación. Dicho plazo podrá ser ampliado por una sola vez por igual término cuando la naturaleza de la recomendación así lo amerite y lo autorice el Procurador de la Prodecón o los Delegados Regionales.

En el caso de que las autoridades fiscales federales no acudan a las reuniones periódicas con la Prodecón serán sancionadas con una multa comprendida entre 460 y 690 dólares aproximadamente.

Mucho más trascendente es la sanción aplicada a los servidores públicos de las autoridades fiscales federales con motivo de su responsabilidad administrativa, fijada en el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que al efecto establece: “El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.” (MÉXICO, 2009, p. 17). Esta hipótesis se activa cuando los servidores se niegan a cumplir la recomendación que les dirija la Prodecón, y el contribuyente logre, mediante el ejercicio de acciones administrativas o contenciosas, que el acto que fue objeto de la intervención de la Prodecón sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

De esta forma, los servidores públicos adscritos a las autoridades fiscales federales se encuentran obligados a cumplir con la Recomendación de Prodecón – siempre que la acepten so pena de ser castigados conforme a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Y esta nos parece el mayor logro del ejercicio de poder sancionatorio de Prodecón, lo cual a su vez, otorga una cierta *legitimidad y fuerza a sus actos* frente a los servidores públicos incumplidores.

No obstante lo anterior, habrá que advertir que los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación consideran que contra las multas impuestas por Prodecón hay derecho al juicio contencioso administrativo. Esto puede mermar en alguna medida el poder sancionatorio de Prodecón, pero, por otro lado, garantiza el derecho a la defensa del servidor público multado.

4 LA REALIDAD BRASILEÑA

En Brasil no hay ninguna institución que pueda asemejarse a la del Ombudsman Tributario (COIMBRA, 2002; MARINHO, 2018). No obstante, están presentes en el sistema tributario brasileño, de manera muy acusada y desde hace ya mucho tiempo, los problemas que justificaron la creación del *Taxpayer Advocate Service* en Estados Unidos y de la Prodecón en México.

4.1 ALTA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA Y AUSENCIA DE MECANISMOS DE MEDIACIÓN O TRANSACCIÓN TRIBUTARIA, ESPECIALMENTE RESPECTO A LIQUIDACIONES Y CRÉDITOS TRIBUTARIOS DE BAJA COMPLEJIDAD Y DIMINUTO VALOR MONETARIO

El problema de la alta litigiosidad tributaria, sea administrativa, sea judicial, es reconocido por la Administración Tributaria y puesto de relieve por muchísimos autores (PISCITELLI, 2018; MASCITTO; MENDONÇA, 2018; GIANNETTI, 2017; COIMBRA, 2002). Una de las principales causas de tan alta litigiosidad es la ausencia de instituciones o mecanismos de transacción, conciliación o mediación que pudieran evitar que las liquidaciones tributarias –

en especial las liquidaciones de menor complejidad y valor monetario – resultasen en tantos litigios administrativos o judiciales.

En el Consejo Administrativo Federal, responsable de juzgar los litigios tributarios en Brasil (CARF), hay actualmente 119.000 procesos pendientes.²¹ Como el número de nuevos procesos que anualmente llegan al Consejo es muy semejante al número de procesos que el órgano logra fallar al año, el total de procesos pendientes no presenta variaciones significativas en los últimos años: era de 118.747 al final del 2015 (GIANNETTI, 2017, p. 3154) y de 120.781 al final del 2016 (BRASIL, 2017a, p. 10).

El alto número de procesos pendientes es impresionante, pero lo que más llama la atención es que un 80% de estos procesos se refieren a liquidaciones y créditos tributarios cuyo valor monetario individual es pequeño, inferior a 120 mil dólares. Estos numerosos procesos cuya cuantía individual es inferior a 120.000 dólares representan menos de 1% del monto total de créditos tributarios (alrededor de 150.000 millones de dólares) pendientes de fallo en el Consejo Administrativo Federal (BRASIL, 2017a, p. 10).

Estos números y proporciones indican muy claramente que es necesario y urgente que sean creados en el derecho brasileño mecanismos e instituciones de mediación (MASCITTO; MENDONÇA, 2018), conciliación y transacción tributaria (SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, 2008) que permitan disminuir sensiblemente el grado de litigiosidad, especialmente en relación con los créditos tributarios de menor cuantía individual.

La introducción de la figura del Ombudsman Tributario en el derecho brasileño podría representar una gran posibilidad de resolución de conflictos tributarios a través de la mediación. Si existiera en Brasil un mecanismo similar al de las quejas recibidas por Prodecón, por ejemplo, podría evitarse que se formara una gran parte de los litigios que actualmente desbordan el Consejo Administrativo Federal (CARF). Recuérdese que en el año 2017, el número de quejas recibidas por Prodecón fue aproximadamente 35.000²² y, en promedio, en 8 de cada 10 quejas Prodecón logró obtener soluciones satisfactorias para los problemas de los contribuyentes (LADRÓN DE GUEVARA, 2017, p. 74). En Estados Unidos, también es notable el índice de eficacia en los procedimientos del *Taxpayer Advocate Services* (TAS): en el año 2017, en un 80% de los casos abiertos el contribuyente ha declarado, al final, que quedó total o parcialmente satisfecho – y al abrir los casos la inmensa mayoría (96,7%) de las propuestas de resolución que el TAS les remite a las autoridades del IRS es atendida.²³

En efecto, mientras en Estados Unidos (GODOY, 2008; SERRANO ANTÓN, 1996; LUCAS MAS, 2003) y México (LADRÓN DE GUEVARA, 2017; ÁLVAREZ BANDERAS, 2015) la legislación pone mucho énfasis en las posibilidades de acuerdo entre el contribuyente y las Autoridades fiscales a fin de evitar la formación de litigios tributarios, en Brasil pasa todo lo contrario, lo que contribuye a que el grado de litigiosidad tributaria sea muy alto y se tarde muchísimo para que los litigios se resuelvan definitivamente.

4.2 AUSENCIA DE PROGRAMAS Y POLÍTICAS PÚBLICAS DE ATENCIÓN A LOS CONTRIBUYENTES DE BAJA RENTA, QUE NO TIENEN MEDIOS ECONÓMICOS CONTRATAR ABOGADOS PRIVADOS PARA REPRESENTARLOS EN LOS LITIGIOS CONTRA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En los últimos años, la doctrina tributaria brasileña ha presentado muchas propuestas de creación de mecanismos no jurisdiccionales de resolución de conflictos tributarios, o bien de transacción tributaria, o bien de arbitraje tributario (GIANNETTI, 2017). Respecto a las propuestas de arbitraje en materia tributaria, las mismas fueron en gran medida impulsadas por el éxito que el instituto ha tenido en Portugal a partir del año 2011 (VILLA-LOBOS; PEREIRA, 2015). Con todo, Brasil sigue en una especie de limbo doctrinal y político respecto al problema de la indefensión de los muchos contribuyentes brasileños que no tienen recursos financieros para contratar abogados privados que les representen en los litigios tributarios.

En efecto, los contribuyentes brasileños de baja renta no cuentan con un servicio similar al servicio de representación y defensa legal del contribuyente prestado en México por Prodecón, que atiende anualmente a aproximadamente 12.000 personas, y tiene un porcentaje del 70% de eficacia, es decir, de cada 10 casos 7 se resuelven en los tribunales favorablemente a los contribuyentes.²⁴ Tampoco hay en Brasil una red de despachos con financiación pública dedicados a la defensa y representación de contribuyentes de baja renta como el que existe desde 1998 en los Estados Unidos, que atiende a aproximadamente 20.000 contribuyentes al año.²⁵

No es cierto que en Brasil solamente los ciudadanos de las clases altas o de la clase media-alta tengan relaciones directas con el fisco, y necesiten presentar declaraciones periódicas y cumplir otros deberes tributarios principales o accesorios. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la mayoría (60%) de los 28 millones de declarantes tiene una base imponible que no llega a 8 mil dólares anuales (BRASIL, 2017b, p. 9). De otra parte, hay actualmente 4 millones de microempresas en Brasil (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA, 2018, p. 8) que tienen ingresos anuales inferiores a 120.000 dólares y necesitan cumplir con numerosos deberes tributarios principales y accesorios relativamente a la legislación del sector (Ley Complementaria 123/2006).

En Brasil, la Defensoría Pública, que tiene por misión constitucional prestar asistencia jurídica, representar y defender en los juicios y tribunales a los más necesitados, no actúa en los litigios tributarios. Tampoco el Ministerio Público es parte legítima o está autorizado, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a enjuiciar acciones colectivas para proteger intereses difusos u homogéneos en materia tributaria (BRASIL, 2013).

El único programa que está relacionado con la prestación de servicios tributarios a personas con baja capacidad económica es el relativo a los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (en adelante, NAF).²⁶ Estos Núcleos, que no son órganos públicos ni servicios de la Administración Tributaria, están constituidos por instituciones de enseñanza superior (en general, facultades de contabilidad, comercio exterior y derecho) y se destinan a la formación

de los alumnos de tales instituciones, a través de la prestación de servicios de orientación contable y fiscal a personas sin condiciones financieras para contratar servicios profesionales privados en los despachos de contabilidad y derecho tributario.

La administración tributaria federal (*Receita Federal do Brasil*, en adelante RFB) apoya el proyecto de los NAF desde 2011 mediante oferta de cursos de cualificación para los alumnos y profesores, materiales informativos, presentaciones o ponencias del cuerpo técnico de la administración, visitas guiadas a las instalaciones de la RFB, etc.

Como los NAF²⁷ no prestan ni pueden prestar los servicios de representación y defensa de los contribuyentes en litigios contra la RFB, ni reciben financiación pública, no se les puede comparar en absoluto con el programa estadounidense de las Clínicas o Despachos del Contribuyente de Baja renta (*Low Income Taxpayer Clinics*), bajo el cual más de 134 despachos de servicios jurídicos reciben aproximadamente 12 millones de dólares anuales en financiación federal para atender todos los años a un promedio de 20.000 contribuyentes de baja renta en todos los estados de la federación estadounidense.²⁸

Así las cosas, la duradera injusticia del reparto de la carga tributaria brasileña entre sus ciudadanos (GODOI, 2013) también se manifiesta respecto a los derechos procesales y procedimentales ofrecidos por el ordenamiento tributario, a los cuales sólo tienen pleno acceso los contribuyentes con mayor capacidad económica.

4.3 AUSENCIA DE UN ÓRGANO INDEPENDIENTE PARA, DE UNA MANERA PARTICIPATIVA, IDENTIFICAR PROBLEMAS Y PROPONER SOLUCIONES GLOBALES Y SISTÉMICAS AL LEGISLADOR Y A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Marcelo Aguiar Coimbra ha promovido en el año 2002 un estudio completo de las funciones actuales de los Ombudsmen Tributarios ya existentes en varios países del mundo y ha realizado una defensa lúcida y valiente de su adopción o creación en Brasil (COIMBRA, 2002). Además de las funciones de apoyo individual principalmente a los contribuyentes de menor capacidad económica, hoy desgraciadamente olvidados, un Ombudsman Tributario en el contexto brasileño podría, según Coimbra, funcionar como canal de participación del “ciudadano en el ejercicio del poder de tributar, contribuyendo a instaurar un diálogo entre los dos polos de la relación jurídico-tributaria y a aumentar la transparencia de la administración.” (COIMBRA, 2002, p. 7). Es lamentable que la doctrina brasileña desde entonces no haya desarrollado este tema importantísimo y debatido las propuestas detalladas de Coimbra para cada aspecto de la actuación del Ombudsman Tributario en Brasil.

De todos modos, el estudio del desarrollo de las labores de la Prodecón en México y del *Taxpayer Advocate Service* en Estados Unidos en las últimas décadas indica que las posibilidades positivas del papel del Ombudsman Tributario no son solo teóricas o idealistas, sino también reales y efectivas. Basta con leer los informes anuales del Procurador de la Defensa del Contribuyente en México o del *National Taxpayer Advocate* en Estados Unidos

y comprobar el alto número de sugerencias aceptadas e implementadas por las respectivas administraciones tributarias.

Con vistas a buscar incentivos y despertar una mayor participación ciudadana activa en el ámbito tributario, el modelo del *Taxpayer Advocacy Panel* estadounidense es muy interesante. En esta institución de carácter consultivo, que realiza sesiones públicas periódicas en variados estados de la federación para recabar informaciones directamente de los ciudadanos-contribuyentes respecto a los problemas detectados en los servicios del IRS y al cumplimiento efectivo de las medidas de corrección sugeridas por el TAS, toman parte actualmente 75 miembros voluntarios de todos los estados de la federación, con variadas ocupaciones profesionales, formaciones académicas e intereses concretos.²⁹ Es inaceptable que en Brasil, un Estado que se afirma constitucionalmente como democrático y participativo, no exista, tras 30 años de la Constitución de 1988, ninguna institución con semejante estructura y propósito.

Entre las funciones de identificación de problemas sistémicos que un Ombudsman Tributario podría desarrollar en Brasil estaría sin duda la necesidad de investigar los graves problemas relativos a la falta de efectividad de la normativa que, en el año 2012, determinó que las empresas informaran a los contribuyentes/consumidores acerca del valor aproximado de los tributos contenidos en los precios de mercancías y servicios (cf. MUNIZ; PEREIRA JÚNIOR, 2016). Aún después de la tardía entrada en vigor de dicha legislación (Ley 12.741/2012), los consumidores/contribuyentes brasileños continúan sin conocer con claridad el peso de los tributos sobre los bienes y servicios, y – lo que es quizá más grave – sin contar con instituciones que efectivamente asuman la tarea de hacer real y efectivo el mandamiento constitucional de transparencia tributaria (CAVALCANTE; HOLANDA, 2017).

5 CONCLUSIÓN

El grado de litigiosidad tributaria en Brasil es escandaloso y la resolución del problema pasa necesariamente no solo por la creación de mecanismos no jurisdiccionales de resolución de conflictos (transacción, arbitraje) sino también por la adopción de mecanismos de mediación y conciliación que puedan prevenir que auditorías y liquidaciones no definitivas resulten en litigios administrativos o judiciales. Tanto el Ombudsman Tributario de Estados Unidos como el de México han contribuido significativamente en los últimos años a que la transacción, la mediación y la conciliación sean efectivas y reduzcan sensiblemente el grado de litigiosidad tributaria y el desbordamiento de los tribunales administrativos y judiciales.

Si no existe la figura del Ombudsman Tributario, todos los contribuyentes pierden, pero pierden más los contribuyentes con menor capacidad económica. Como ni la Defensoría Pública ni el Ministerio Público desarrollan en Brasil competencias significativas en materia tributaria, la injusticia del reparto de la carga tributaria brasileña entre sus ciudadanos también se manifiesta respecto a los derechos procesales y procedimentales ofrecidos por el ordenamiento tributario, a los cuales sólo tienen pleno acceso los contribuyentes con capacidad

económica suficiente como para contratar abogados y defensores de los despachos privados. En Estados Unidos y México la figura del Ombudsman Tributario desarrolla funciones que por lo menos mitigan esa merma a la igualdad entre los ciudadanos y contribuyentes.

Los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) son una loable asociación entre la administración fiscal federal (RFB) y las instituciones de enseñanza superior, pero como no prestan ni pueden prestar los servicios de representación y defensa de los contribuyentes de baja renta en litigios contra la RFB ni reciben financiación pública, no se les puede comparar en absoluto con el programa estadounidense de las Clínicas o Despachos del Contribuyente de Baja renta (*Low Income Taxpayer Clinics*), bajo el cual más de 134 despachos de servicios jurídicos reciben aproximadamente 12 millones de dólares anuales en financiación federal para atender todos los años a un promedio de 20.000 contribuyentes de baja renta en todos los estados de la federación estadounidense.

Tanto en México como en Estados Unidos, el Ombudsman Tributario se integra en la administración pública federal pero a la vez tiene independencia funcional en relación con el órgano responsable de las auditorías tributarias y así puede desarrollar importantes labores de evaluación crítica sobre cuestiones de política tributaria y sobre problemas operacionales en la prestación de los servicios tributarios a los contribuyentes. Brasil necesita una institución de tales características institucionales independientes, que le permitan interaccionar más abiertamente con la ciudadanía, identificar y proponer soluciones a los acuciantes problemas sistémicos que merman la justicia y la eficiencia de la tributación brasileña.

THE ROLE OF TAX OMBUDSMAN IN THE UNITED STATES AND MEXICO: POSITIVE CONTRIBUTIONS THAT A SIMILAR INSTITUTION COULD BRING TO BRAZILIAN TAX SYSTEM

ABSTRACT

The article starts from the current general perception in many countries that the Tax Ombudsman can bring very positive effects to the rationality, efficiency and justice of national tax systems. Then the article studies the origins, the development and the most relevant current functions of the Tax Ombudsman in the United States (Taxpayer Advocate Service) and Mexico (“Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”), in order to identify their main accomplishments, especially those in favor of low-income taxpayers. After analyzing the American and the Mexican experiences, the article focuses on the Brazilian tax reality, where there is no Tax Ombudsman or any similar institution, and where this subject doesn’t raise significant interest in the legal academy. The article’s conclusion is that political institutions, legal scholars and Tax Administration in Brazil should fully consider the creation of the Tax Ombudsman institution, which could help to mitigate some chronic Brazilian taxation problems, such as the huge degree of judicial and administrative tax litigation, the lack of adequate attention towards low-income taxpayers who cannot afford hiring private

lawyers and the problems of compliance with the legislation according to which enterprises should inform the public about the approximate amount of taxes included in the price of goods and services.

Keywords: Tax Ombudsman. United States. Mexico. Brazil.

O PAPEL DO OMBUDSMAN TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS UNIDOS E MÉXICO: CONTRIBUIÇÕES POSITIVAS QUE PODEM ATRIBUIR A MESMA FACILIDADE AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

RESUMO

O artigo parte da percepção atual em muitos países de que a figura do Ouvidor Tributário pode ter muitos efeitos positivos sobre a racionalidade, eficiência e justiça dos sistemas tributários nacionais. Em seguida, estuda-se a origem, o desenvolvimento e as funções atuais mais relevantes da figura do Ouvidor Tributário nos Estados Unidos (Serviço de Advogados) e no México (Procuradoria de Contribuintes), identificando suas principais realizações e contribuições, especialmente a favor dos contribuintes com menor capacidade econômica. Após a análise das experiências americana e mexicana, analisa-se a realidade tributária brasileira, na qual não há figura semelhante ao Ouvidor Tributário e pouca atenção doutrinária e acadêmica é dedicada ao tema. A conclusão do artigo é que as instituições políticas, da Academia Brasileira e a Administração Fiscal deve considerar cuidadosamente a criação do cargo de Provedor de Justiça Tributária, o que poderia contribuir positivamente para mitigar alguns problemas crônicos de tributação brasileira, como o grau de litigiosidade administrativa e judicial excessiva, falta de atenção personalizada aos contribuintes que não têm meios financeiros para recorrer a conselheiros e defensores privados, e a falta de aplicação da lei que obriga as empresas a informar os consumidores sobre o valor aproximados dos impostos contidos nos preços de bens e serviços.

Palavras-chave: Ombudsman Tributario. Estados Unidos. México. Brasil.

-
- 1 Disponible en: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5170.pdf>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
 - 2 Datos disponibles en: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2018-JRC/JRC18_Volume1_Appendices.pdf#page=1>. Acceso en: 16 Sep. 2018.
 - 3 Datos disponibles en: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2018-JRC/JRC18_Volume1_Appendices.pdf#page=1>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
 - 4 Datos disponibles en: <<https://taxpayeradvocate.irs.gov/2019ObjectivesReport>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
 - 5 Datos disponibles en: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2018-JRC/JRC18_Volume1_Appendices.pdf#page=1>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
 - 6 Informaciones disponibles en: <<https://improveirs.org/home/>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
 - 7 Informaciones disponibles en: <<https://taxpayeradvocate.irs.gov/news/litc-20-years>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.

- 8 Informaciones disponibles en: <<https://www.americanbar.org/content/dam/aba/administrative/taxation/ProBono/2015%20LITC%20Program%20Report.authcheckdam.pdf>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
- 9 Informaciones disponibles en: <<https://www.irs.gov/advocate/low-income-taxpayer-clinics/low-income-taxpayer-clinic-income-eligibility-guidelines>>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
- 10 Informaciones disponibles en: <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/LITC_Awards.pdf>. Acceso en: 16 Sept. 2018.
- 11 Para más informaciones y análisis sobre el origen y desarrollo de las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente y posteriormente del Defensor del Contribuyente de España, cf. Serrano Antón (2007).
- 12 Según el art. 34.2 de la LGT 2003, el Consejo se integra en el Ministerio de Hacienda y debe velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender a las quejas de los contribuyentes respecto a la aplicación de los tributos por los órganos del Estado y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes.
- 13 Es decir que no está adscrito a ninguna dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, por tanto no pertenece a la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ni al Servicio de Administración Tributaria.
- 14 En el sistema jurídico mexicano, el Presupuesto de Egresos de la Federación, solo es aprobado por la Cámara de Diputados sin intervención alguna de la Cámara de Senadores.
- 15 Datos disponibles en: <http://cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2017/tomo/VII/Print.AYI.03.AEPE_A.pdf>. Acceso en 15 sept. 2018.
- 16 Informaciones disponibles en: <<http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/index.php?action=>>>. Acceso en: 15 sept. 2018.
- 17 Datos disponibles en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/avance_y_resultados_2017>. Acceso en: 21 ago. 2018.
- 18 Informaciones disponibles en: <<https://www.sintesis.mx/Hgo/2017/12/05/prodecon-crece-quejas-hidalgo/>>. Acceso en: 15 sept. 2018.
- 19 Informaciones disponibles en: <<https://www.sintesis.mx/Hgo/2017/12/05/prodecon-crece-quejas-hidalgo/>>. Acceso en: 15 sept. 2018.
- 20 Cf. <www.prodecon.gob.mx>. Acceso en: 15 sept. 2018.
- 21 Informaciones disponibles en: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-119-mil-casos-estoque-r-614-bilhoes-discussao-02052018>>. Acceso en: 23 sept. 2018.
- 22 Datos disponibles en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/avance_y_resultados_2017>. Acceso en: 21 ago. 2018.
- 23 Datos disponibles en: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2018-JRC/JRC18_Volume1_Appendices.pdf#page=1>. Acceso en: 16 sept. 2018.
- 24 Informaciones disponibles en: <<https://www.sintesis.mx/Hgo/2017/12/05/prodecon-crece-quejas-hidalgo/>>. Acceso en: 15 sept. 2018.
- 25 Informaciones disponibles en: <<https://www.americanbar.org/content/dam/aba/administrative/taxation/ProBono/2015%20LITC%20Program%20Report.authcheckdam.pdf>>. Acceso en: 16 sept. 2018.
- 26 Cf. <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/conheca>>. Acceso en: 23 sept. 2018.
- 27 Según informaciones de la RFB, actualmente hay en el territorio nacional 71 Núcleos de Apoyo Fiscal en pleno funcionamiento, y 15 Núcleos en fase de implantación. Cf. <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/referencial>>. Acceso en: 23 sept. 2018.
- 28 Informaciones disponibles en: <<https://taxpayeradvocate.irs.gov/news/litc-20-years>>. Acceso en: 16 sept. 2018.
- 29 Informaciones disponibles en: <<https://improveirs.org/home/>>. Acceso en: 16 sept. 2018.

REFERENCIAS

- ÁLVAREZ BANDERAS, Jorge. **El defensor del contribuyente en México y España: Un análisis de sus facultades y una propuesta para México**. 2015. 387 f. Tesis (Doctoral) - Programa de Doctorado La Globalización a Examen: Retos y Respuestas Interdisciplinarias, Universidad del País Vasco, 2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 694.294/Minas Gerais. Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário. DJe, n. 93, p. 17, maio 2013.
- _____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório de Gestão do Exercício de 2016**. Brasília, 2017a.
- _____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Grandes Números IRPF – Ano Calendário 2016, Exercício 2017**. Brasília, 2017b.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; HOLANDA, Fabio Campelo Conrado de. Relações de Consumo e Transparência Fiscal: o descaso em relação à Lei 12.741/2012. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 12, n. 1, p. 246-260, jan./jun. 2017.
- COIMBRA, Marcelo de Aguiar. **O ombudsman tributário como mecanismo institucional de controle do poder de tributar, participação tributária, tutela e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte, defesa da ordem jurídico-tributária e da justiça fiscal**. 2002. Disertación (Maestría en el área del Derecho Económico y Financiero) - Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo, São Paulo, 2002.
- DOMINGOS, Francisco Nicolau (Org.). **Justiça Tributária: um novo roteiro**. Lisboa: Rei dos Livros, 2018.
- DOMINGOS, Francisco J. Nicolau. **Los métodos de resolución alternativa de conflictos tributarios: nuevas tendencias dogmáticas**. 2013. 605 f. Tesis (Doctoral) - Departamento de Derecho Público, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2013.
- FOGG, Keith. History of Low-Income Taxpayer Clinics. **Tax Lawyer**, v. 67, n. 1, 2013. Available at: <<https://ssrn.com/abstract=2142144>>.
- GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no Direito Tributário Brasileiro: possibilidades e procedimentos**. 2017. 385 f. Tesis (Doctoral) - Programa de Pós-Graduação em Direito Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributaçã o e Orç amento nos 25 Anos da Constituiçã o de 1988. **Revista de Informaçã o Legislativa do Senado Federal**, n. 200, p. 137-151, 2013.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transaçã o e arbitragem no Direito Tributário norte-americano. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transaçã o e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 417-441.

LADRÓN DE GUEVARA, Diana Bernal. **Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global: la experiencia del ombudsman fiscal Mexicano**. Ciudad de México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2017.

LUCAS MAS, Cristian Óliver. La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública**, v. 269, p. 603-625, 2003.

MARINHO, Ana Paula Trindade. Transformation of tax system in Brazil – 25 years of experience and future challenges – National Report. In: NYKIEL, Włodzimierz; KUKULSKI, Ziemowit. **Transformations of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 Years of Experience and Future Challenges**. Lodz: Podatkowych Foundation, 2018. p. 323-343.

MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (Org.). **Justiça Tributária: um novo roteiro**. Lisboa: Rei dos Livros, 2018. p. 71-84.

MÉXICO. Cámara de Diputados Del H. Congreso de la Unión. Ley del servicio de administración tributaria. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995. **Diario Oficial de la Federación**, 6 mayo 2009. Disponibles en: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_adm_tribut.pdf>. Acceso en: 16 sept. 2018.

_____. Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. **Diario Oficial de la Federación**, 25 jun. 2018. Disponibles en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf>. Acceso en: 16 sept. 2018.

_____. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Paquete Económico y Presupuesto. Disponibles en: <http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Paquete_Economico_y_Presupuesto>. Acceso en: 16 sept. 2018.

MUNIZ, Samuel Levy Pontes Braga; PEREIRA JÚNIOR, José Aldizio. Transparência Fiscal: Pressuposto Democrático e Direito do Consumidor. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 2, n. 2, p. 331-346, jul./dez. 2016.

NYKIEL, Włodzimierz; KUKULSKI, Ziemowit (Org.). **Transformations of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries: 25 years of experience and future challenges**. Lodz: Podatkowych Foundation, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Justiça fiscal como requisite inafastável do Estado de Direito: uma análise do caso brasileiro. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau (Org.). **Justiça Tributária: um novo roteiro**. Lisboa: Rei dos Livros, 2018. p. 55-70.

- ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDRÉS AUCEJO, Eva. El defensor del contribuyente - un estudio comparado: Italia y EEUU. *Crónica Tributaria*, n. 113, p. 139-153, 2004.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos. *Crónica Tributaria*, v. 78, p. 89-104, 1996.
- SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Thomson Civitas, 2007.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA - SEBRAE. *Perfil das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*. Brasília, 2018.
- VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (Coord.). *The Portuguese Tax Arbitration Regime*. Lisboa: Almedina, 2015.