

SECRETO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: ¿PRIVILEGIO DEL ESTADO Y PARA EL ESTADO?

MIGUEL PEZZUTTI¹

Recuerdo del Prof. Mariano Brito.

El halago que nos hace la Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo representa, a la vez, una enorme responsabilidad. Se trata de evocar al Maestro desde la reflexión, es decir, desde el campo donde su legado se hace prolífico.

Mariano (así era para nosotros, un “*nosotros*” de alcance extenso como consecuencia de que su generosidad y don de gentes le permitió abarcar un amplísimo ámbito de acción –e interacción– social) invitaba al pensamiento de manera constante. Se trataba de una invitación que partía desde la humildad que no negaba el ser racional ínsito en la naturaleza del hombre que lo motiva a buscar y acercarse a la verdad. No hablaba ni enseñaba desde las alturas. No profetizaba con fórmulas de algoritmos jurídicos inexpugnables. Enseñó, siempre, desde la invitación a la reflexión, mostrando el camino que el otro debía andar por sí.

Esa forma de ver en el otro –alumno, colega, amigo– un sujeto con dignidad propia e intransferible, y no un mero receptáculo de ideas más o menos elaboradas, constituye su marca personal en todos aquellos que compartimos en algún momento tareas y actividades.

Mariano reflejó, con total apego y coherencia, el ideal personal y académico respetuoso, austero, solidario e impulsor.

En cierto modo, ello motiva el cambio del título del artículo tal cual fue originariamente fijado², detalle menor quizás, aunque asume también forma de homenaje. Desde la pregunta, el interrogante, comienza la búsqueda de respuestas. El camino que habrá de seguirse, como enseñó Mariano, implica también un compromiso. No se trata de hacer de las normas y preceptos un rebuscado laberinto acotado y reservado a iluminados que son los encargados de desentrañar su verdadero sentido. Menos aún habrá de apreciárselas desde un paradigma de aplicación con aritmética rigurosidad, de lógica fría y sin alma, desapegada y sin compromiso con valores que se consideran esenciales, pues ellos están fincados en la naturaleza misma de la dignidad del hombre y su centralidad en el Estado Democrático de Derecho. Se tratará, entonces, con las limitaciones propias del autor, simplemente reflexionar y propiciar reflexiones que serán seguramente más

1 Profesor en las Maestrías en Derecho Administrativo Económico y en Derecho y Técnica Tributaria de la Universidad de Montevideo. Asistente de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la UDELAR. Coordinador del Anuario de Derecho Administrativo.

2 Este análisis se basa en la exposición realizada en las 2das. Jornadas de Ética, Derechos y Deberes en la Función Pública y Administración Tributaria, organizadas por la Auditoría Interna de la DGI, bajo el título: *Deber de Secreto Tributario, reserva y confidencialidad frente al Derecho a la Información Pública*.

prolíficas que este artículo.

1. Secreto de las Administraciones Tributarias en épocas consagración del acceso a la Información pública

Determinar ámbitos de coexistencia entre el secreto tributario y el acceso a la información pública, parece ofrecerse como oportunidad de delimitar espacios muy claramente establecidos y por ende, en apariencia estamos frente a una tarea sencilla.

Sin embargo, a poco que se profundiza en el problema, el panorama parece ser menos claro y por ende, se hará necesario ubicar el problema en sus justos parámetros.

Y ello sólo puede asegurarse si se parte de colocar, en forma primaria, los bienes jurídicos y derechos en juego tutelados con cada instituto, para analizar, a partir de ello, los alcances del derecho positivo.

1.1. En búsqueda del fundamento de los institutos estudiados y su jerarquía normativa.

¿Cuál es la razón que lleva al Estado a consagrar o reconocer como principio general el acceso a la información pública o para qué restringe determinada porción de datos de tal posibilidad, reservándola a un ámbito de inaccesibilidad o secreto?

Estas cuestiones y la búsqueda de sus respuestas, deben partir de un supuesto que a nuestro entender se eleva a la categoría de base fundante del Derecho Administrativo: la centralidad de la persona humana como paradigma de nuestra estructura constitucional. Como ha sido expresado de manera contundente por CAGNONI³ *“la Constitución en su contenido, al proclamar los derechos humanos y la organización del Estado y del Gobierno del Estado, teleológicamente apunta a la circunstancia de fijar límites al ejercicio del Poder.”*

Ello ni implicará desconocer la relevancia del Derecho Positivo, ni “desprecio de lo normativo”⁴

Pero aun con este reconocimiento subsiste la pregunta: ¿Se trata de derechos emergentes de la Ley o ellos responden a situaciones jurídicas que le preexisten y por ende tienen jerarquía constitucional o aún superior?

Bucear en estos conceptos no es tarea científica desprovista pragmatismo. Las consecuencias del análisis, creemos, se expanden sin dificultades a la aplicación concreta de los institutos en cuestión, inciden en su interpretación y en la forma de integrar los supuestos de conflicto no previstos en la norma, dirimiendo así la forma de hacer el Derecho en el caso concreto.

Las respuestas a estos interrogantes comprometen, también, el trabajo indagación y percepción de cómo sedimentan algunos conceptos jurídicos en el ordenamiento, pero especialmente, en la consideración de la jurisprudencia. Este último aspecto resulta

3 Cagnoni, Aníbal. La Primacía de la persona. El principio personalista. En Revista de Derecho Público, N° 24 p. 135

4 Brito, Mariano. Derechos Fundamentales, En Derecho Administrativo..., cit. p. 51

esencia, pues como enseñó BRITO, *“No hay derecho sin juez. El juez es pieza absolutamente esencial en toda organización del Derecho y esto no es excepción en el Derecho Público cuando se trata de la observación del derecho por la Administración”*⁵

Baste considerar para corroborar la relatividad histórica de algunos de los puntos comprometidos, cómo la opacidad llegó a ser la regla de la actuación administrativa, posiblemente basada en la perspectiva de la mayor idoneidad de los gobernantes para manejar las cuestiones públicas y por ende –quizás en su base– la necesidad de exclusión del control ciudadano.

El Decreto Orgánico de los Ministerios, de 14 de mayo de 1907, en su art. 69 decía que *“los empleados tienen prohibición para transmitir, en cualquier forma noticias de los asuntos de servicio y de la resolución dictada sin la autorización del Ministro u oficial Mayor.”*

Sin embargo, la publicidad de la gestión administrativa ganó en un siglo terreno en la doctrina primero y en el derecho positivo luego, hasta considerarse hoy, acertadamente, la solución de principio.⁶

DURÁN MARTÍNEZ sostiene respecto del acceso a la información pública, que se trata de un derecho inherente a la persona humana, puesto que está en la esencia del hombre en tanto ser racional, la búsqueda de la información como herramienta para encontrar la verdad.⁷

Así, el fundamento del instituto se halla sin forzamientos en el art. 72 de la constitución.

A modo de matiz, y aun cuando la norma invocada sería la misma, podríamos plantearnos la duda de si se trata de un derecho inherente a la persona humana o, en realidad, estamos frente a un deber de las autoridades públicas derivado de la forma republicana de gobierno.

Ello, a nuestro juicio, permitiría aproximarnos algo más a la naturaleza del bien cuya satisfacción se ha perseguido y el interés –o derecho– que se habrá de proteger.

Cierto es que con la aprobación de la Ley 18.831, el acceso habría pasado a ser en sí mismo, un derecho subjetivo.

Como tal, puede ser objeto de reclamo directo ante las autoridades sin necesidad de justificar otro estatus jurídico que califique la legitimación activa. En este orden, la petición que formula quien reclama una información no depende de una actuación discrecional del sujeto obligado y se dirime por caminos diferentes o al menos por una vía

5 Los límites y las posibilidades de los diferentes sistemas de la jurisdicción administrativa, en *Derecho Administrativo*, P. 373

6 Nobs, Rafael: *Notas sobre la naturaleza y el alcance del secreto de las actuaciones establecido por el Código Tributario*. *Revista Tributaria* N° 19, Julio 1977, p. 699; Lopez Rocca, Elbio: *Publicidad y Secreto en la Administración Pública*, RDP N° 24 p. 39; Casinelli Muñoz, Horacio: *“El principio de publicidad en la gestión administrativa”*, *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, T. 58, 1962, N° 7.

7 Durán Martínez, *Derecho a la Protección de Datos personales y al acceso a la información pública*, AMF, 2009, p. 88

paralela adicional, a los previstos para la peticiones administrativas en la Constitución de la República .

No requeriría de ninguna legitimación adicional puesto que estaría garantizado a todo sujeto por su sola razón de persona.⁸

Sin embargo, este derecho, así reconocido, parece estar vinculado a la actividad de lo público, de las estructuras que ordenan y conforman la actividad de una comunidad de la que el individuo es parte. Porque no se reclama una particular situación frente a la norma que no sea la de la invocación del derecho en tanto miembro de una comunidad.

Entonces, en ello se verifica la existencia de un derecho expresado o garantizado en términos paralelos a los de un control objetivo de la actividad estatal: no se necesita justificar lesión de un derecho personal del demandante ni interés legítimo.

Así, se trata de favorecer el control –instituto de singular relevancia en la doctrina desarrollada por BRITO⁹– de aquello que es “cosa pública”. Y como hemos dicho en otras ocasiones, ello se transforma en camino de doble vía, ya que la transparencia y accesibilidad (conceptos similares, aunque no idénticos) permiten, a la vez que el otorgamiento de herramientas de satisfacción de los derechos o intereses individuales, colectivos o difusos afectados por la gestión estatal, la consagración de vías que favorezcan la realización efectiva del mandato constitucional de la “buena administración”.

Sin embargo, este derecho consagrado legalmente pero fundado, como vimos se ha sostenido, en conceptos y reglas constitucionales, no es de carácter absoluto¹⁰. Por ende,

8 Cristina Vazquez señaló en su momento la “gran amplitud de la solución legal, tanto en lo que refiere a la titularidad del derecho (“todas las personas”) como a que no se requiere invocar motivo alguno para pedir información (“sin necesidad de justificar las razones por las que se solicita”), de lo que a su vez se deriva que “No se requiere invocar la titularidad de un derecho subjetivo o un interés calificado, pero en los artículos 13 y 15 se alude al peticionario, empleando las expresiones “persona interesada” e “interesado”, por lo que cabe entender que debe tratarse, al menos, del titular de un interés simple”.

Revista de Derecho y Tribunales N° 15, Febrero 2011, AMF, Montevideo, pgs. 80 y 87.

9 Ver en “Derecho Administrativo. Su permanencia-contemporaneidad-prospectiva”. En particular y sobre la relevancia que le otorga al instituto en distintos trabajos: Fuentes del Derecho administrativo, p. 31 (perfilándolo como elemento caracterizante de la singularidad del Derecho Administrativo); “El Control jurisdiccional de la Administración en el Uruguay” –p. 351- donde desarrolla ideas para la ampliación del control en orden a la satisfacción del reclamo de tutela jurisdiccional efectiva-; “De la razonabilidad del acto administrativo discrecional: la cuestión de su control jurisdiccional anulatorio” –donde perfila los ámbitos de control de la discrecionalidad administrativa-.

10 Sobre la calificación de absolutez de determinados derechos afirma Casinelli Muñoz -Los límites de los derechos humanos en la constitución nacional. “Derecho Constitucional y Administrativo”, La Ley, p. 888-: “esto nos coloca en la necesidad de distinguir el derecho fundamental o el derecho humano frente al Estado legislador y el derecho fundamental frente al Estado administrador. Frente al estado administrador el derecho fundamental es siempre derecho subjetivo, por consiguiente cuando hay un titular de un derecho, el Estado aparece como obligado a la prestación positiva o negativa correlativa a esa situación jurídica de derecho subjetivo. En cambio, cuando se trata de ejercicio de potestad legislativa limitadora o reguladora del ejercicio de los derechos fundamentales, la posición en la que se encuentra el individuo o el grupo social titular del derecho fundamental individual o colectivo de que se trate es una situación de interés legítimo; en cuanto tiene como correlativo, al otro lado de la relación jurídica, no una obligación sino una potestad limitadora o reguladora”

Pero distingue a su vez, determinados derechos que no pueden ser siquiera limitados o restringidos por razones de interés general.

“el principio de igualdad no está sujeto a posibles restricciones por razones de interés general. Lo mismo El habeas corpus, la acción de inconstitucionalidad, o la responsabilidad del Estado, no pueden ser restringidos por razones de interés general.” Y Asume luego que incluso puede entenderse que en determinados supuestos, existen derechos irres-

puede ser restringido en los términos del doble requerimiento del artículo 7 de la Carta: uno sustancial, constituido por el reclamo del interés general; el otro formal, la existencia de Ley.

En este camino parece ir la postura de DELPIAZZO¹¹, quien sostiene que el “núcleo duro” en el derecho al acceso a la información pública se sustenta en la *transparencia conatural a la servicialidad de la Administración*.

Coincidimos con esta postura. Desde que la administración no es titular de interés propios sino gestora de un interés general, la alienidad emergente –fuente de la indisponibilidad que la vincula a con interés¹²– justifica hacer accesible al conocimiento de las personas, los caminos a través de los cuales el poder ha operado.¹³

Con ello, la importancia del seguimiento ciudadano de la actividad administrativa también amerita el análisis de este fenómeno desde la teoría del control, como fundadamente propone SCHIAVI¹⁴ siguiendo a DELPIAZZO¹⁵, para quien en el acceso a la información pública “se potencia el control de la actividad administrativa y de quienes la realizan, permitiendo el pleno ejercicio de la soberanía del pueblo sobre sus mandatarios y por ende, fortificando el sistema democrático republicano y coadyuvando a superar el déficit democrático que supone el secretismo del obrar público”.

Esta visión además ha sido la que ha sustentado ROTONDO¹⁶.

Así las cosas, estos derechos tienen que ver también en cómo el individuo se manifiesta, no sólo por su esencia sino por su pertenencia, al colectivo organizado políticamente. En otras palabras, el interés general mandata algo que no es de esencia del hombre, pero lo es de su convivencia en una organización republicana.

En este marco, la Ley 18.381 distingue tres órdenes de información que no se encuentran alcanzados por el derecho al acceso y por ende constituyen excepciones al principio del acceso, lo que no significa sino la reglamentación del derecho reconocido: el secreto, la reserva y la confidencialidad.

El secreto de determinadas informaciones no está expresamente definido por una norma descriptiva, sino que tiene que ver con un estatuto protector, generalmente vin-

tringibles aun cuando no estén expresamente enunciados, y ello en virtud de que surja de la “convicción colectiva” de que así suceda

11 Delpiazzo, Carlos. Protección de Datos personales y acceso a la Información pública, FCU, 2009, p. 21.

12 Justen Filho, Marçal. Curso de Direito Administrativo, 10ª. Edic., 2014, p. 150

13 Esta idea no es novedosa, ciertamente. Recuerda CASTAGNO que ya el aristotelismo clásico de Nino y Vitoria remiten a la idea del poder como situación derivada del conocimiento racional natural –no necesariamente revelado– que se fundamenta en la naturaleza de la sociedad civil y se traduce en natural consecuencia de la república, ya que esta no podría dirigirse a sus fines sin contar con esa herramienta. (CASTAGNO, RAUL: El Poder Constituyente entre mito y realidad, Universidad Católica de Cuyo, 2012, p. 26 y 41)

14 Schiavi, Pablo. El control del Acceso a la información pública y de la protección de datos personales en Uruguay, UM, 2012, p. 26

15 Delpiazzo Carlos. Protección de Datos personales y Acceso a la Información Pública. FCU, 2009, p. 16

16 Rotondo, Felipe. “Aproximación a la participación del administrado a la luz de los principios generales”, en Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Año XXVI, n°1, p. 63

culado a la intimidad de los sujetos, aunque no definido expresamente en esta norma sino en otras de rango legal dictadas especialmente.

Sin perjuicio de que no son la misma cosa, el secreto generalmente se asocia a la intimidad. Sostiene González Gattano que cuando hablamos de intimidad podemos hacerlo en distintos sentidos. Habría, señala, un significado propio del concepto, que habla de la "vida interior, de sus relaciones más personales con otras", "de lo que se sitúa en el nivel profundo de su vida psíquica, que permanece generalmente escondido bajo las apariencias, impenetrable a la observación externa" . Pero expresa luego que "hay que señalar un sentido más general de la intimidad que aplicamos tanto a personas como cosas y que está concretado con su raíz etimológica". Las cosas y los animales no tienen intimidad en sentido propio, pero tiene interioridad: "intimo (...) coincide en parte con el significado de inmanencia. Lo más íntimo es lo más inmanente", a partir de lo cual anticipa que "la peculiar inmanencia humana es la intimidad de un ser que tiene conciencia de su intimidad"¹⁷

Es así que la intimidad es también un bien jurídico a tutelar por el legislador.

Este Derecho Humano, fue reconocido por la Declaración Universal de Derechos del Hombre en su art. 12 en los siguientes términos: "*Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.*"

En este marco, el art. 8° de la Ley 18.831 deja fuera del alcance del derecho al acceso a las informaciones "*definidas como secretas por la ley y las que se definan seguidamente como de carácter reservado y confidencial*"

Véase que el concepto de secreto no tiene en este caso una definición expresa y que, de hecho depende siempre de otra norma particular. Esto permite que, al menos formalmente, determinadas informaciones que puedan ser secretas, tengan el contenido que ameritarían calificarlas como reservadas o confidenciales. Ello dependerá entonces, de una norma legal especial.

Conceptualmente secreto es literalmente "apartado, escondido". Recuerda López Rocca que Couture lo calificaba como "reserva, sigilo; deber inherente a la función de los abogados procuradores, jueces y secretarios que les impone la omisión de hacer saber a otras personas las circunstancias relativas a los procesos en los que intervienen y que por su índole no deben ser difundidas."

Sobre el secreto de las Administraciones Tributarias ya volveremos, pero es importante señalar como precisión previa, que no alcanzamos a visualizar una separación ontológica entre los fenómenos a que alude el art. 8° de la Ley 18.381, sino que en todo caso, debe estarse al derecho positivo para determinar qué alcance tiene cada vocablo.

Y por ende, en una afirmación que alcanza a nuestro derecho positivo, habrá una primera línea que separa lo secreto por un lado, de lo confidencial y reservado, por otro. Y

¹⁷ Gonzalez Gattano, Norberto: "El deber de respeto a la intimidad", Ed. Univ. De Navarra, 1990, p. 26

entre ellos será distinto lo primero por cuanto refiere a información principalmente vinculada a la intimidad, de los segundos, donde se tratará de situaciones más directamente vinculadas con lo que se considera el interés general o interés público.

1.2. Sobre el eventual conflicto.

Entre el derecho al acceso a la información pública y los supuestos de reserva, secreto y confidencialidad pueden generarse situaciones de conflicto o entrelazamiento de intereses que involucran no sólo a las administraciones actuantes, sino a particulares titulares de la información. En efecto, partiendo del supuesto que estamos frente a derechos subjetivos como son el de acceso a la información y el de protección de intimidad –en principio, ambos de raigambre constitucional– la pregunta siguiente es cómo pueden superarse eventuales colisiones.

Una respuesta posible ha sido sugerida en base a la llamada jerarquización de los derechos. EKMEKDJIAN sostiene que los derechos son jerarquizables en tanto representan medios de satisfacción de valores.

Así, a mayor relevancia del valor en juego, mayor preponderancia del derecho fundamental protegido o afectado. Este autor sugiere este criterio jerárquico: 1) *derecho a la dignidad humana y sus derivados (conciencia, intimidad, defensa)* 2) *derecho a la vida y sus derivados (salud, integridad física, psicológica)* 3) *derecho a la libertad física;* 4) *los restantes derechos personalísimos (identidad, nombre, imagen, domicilio)* 5) *derecho a la información,* 6) *derecho de asociación;* 7) *los restantes derechos personales,* 8) *derechos patrimoniales.*

De este modo, los derechos son más restringibles conforme más inferior es su nivel de ubicación, para criticar luego lo que llama la “falacia” de la armonización, en el entendido de que no hay armonización posible sino sacrificio de uno en beneficio de otro. Entonces, dice, “*el derecho de rango superior debe prevalecer por sobre el inferior*”¹⁸

CIANCIARDO critica esta postura y sostiene que, o bien se basa en una comparación ciega, o en cambio se trata de un criterio que esconde una comparación que escapa al debate.

Afirma que los valores se explican en si mismos y por ende, no se puede satisfacer dos valores al mismo tiempo, o dicho de otro modo, no podrían ser protegidos o relevantes dos valores contradictorios. Esto sería irresoluble y por ende, irracional.

Sostiene que esta tesis escapa a la idea básica de que el conflicto y el derecho son elementos que coexisten y por ende, deben ser compatibilizados.

Escapando a la idea de utilitarismo que proponen algunos autores (en caso de conflicto debe perseguirse el que satisfaga a mayor número de personas)¹⁹, dice “Un bien

18 En Cianciardo, Juan. “La Jerarquización de los Derechos” en. Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, N 14, 2008, p. 15.

19 Criterio propuesto por Carlos Santiago Nino, en *Ética y Derechos Humanos*, citado por Cianciardo. En alguna forma, también el criterio fue sustentado para definir el Interés general por parte de alguna doctrina, al referirlo como el interés del mayor número.

humano es un bien en la medida en que no es contradictorio con los restantes bienes humanos. Hablar de un derecho como *humano* supone entender el bien no como algo abstracto, sino referido a un sujeto, el hombre, que supone para el bien no la condición de bien en sí, que no posee, sino la de bien desde un cierto punto de vista, el del hombre, con un determinado fin, el humano. Por tanto, se trata de un bien delimitado por la naturaleza y la teleología propia de un ser que es unidad, aunque se despliega en diferentes dimensiones existenciales y consecutivas, y por ello, será un bien en la medida en que se armonice con otros bienes que también los son para el sujeto, y en consecuencia, para cualquier otro sujeto. La armonía de un conflicto entre los bienes depende de que estos vengan referidos a una naturaleza, a una instancia objetiva”²⁰

Entre nosotros, DELPIAZZO y DURÁN percibieron este problema y coincidieron en la preceptividad de compatibilizar las situaciones jurídicas involucradas.

DURAN²¹ afirma que la interpretación y aplicación del derecho procede acudir más a la ponderación que a la subsunción.

Siguiendo a Alexy reflexiona respecto de los pasos necesarios en el proceso de ponderación: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Esta ponderación, reflexiona sobre la valoración o balance entre lo que implica el sacrificio de un bien por un lado, frente al beneficio necesario en el caso del otro. Para ello es necesario determinar el grado de insatisfacción o afectación de uno, luego la importancia de la satisfacción del signo contrario y finalmente, la justificación de un sacrificio frente al beneficio del otro.

DELPIAZZO, rechaza las tesis conflictivistas y apela a la armonización o coherencia del sistema. Ello implica, como primer mandato, la interdicción de la supresión recíproca de las disposiciones constitucionales como recurso interpretativo.

Afirma que *“partiendo de la necesaria interpretación armónica de los derechos, impuesta no solo por la unidad del sujeto humano sino también por la regla general de la interpretación constitucional sistemática, en casos de concurrencia de derechos, la labor del interprete debe centrarse en pensar cada uno de los derechos en juego desde su contenido esencial, a efectos de determinar, no el “peso” concreto de los mismos ... sino cual se comparece y cual no en el caso concreto.”*²²

Y en el mismo sentido contrario a la jerarquización se pronunció RICHINO al sostener *“Probablemente los decepcione, pero debo ser honesto con ustedes: considero imposible establecer un orden o ranking estable y definido, en términos generales, entre derechos subjetivos (aunque luego haré alguna referencia a la situación de los Derechos Fundamentales). La dilucidación de esta clase de conflictos pertenece al ámbito jurisprudencial, aunque también pueda corresponder en ocasiones a las Administraciones Públicas, cuando deban pronunciarse sobre el “mejor derecho” de alguien, durante la sustanciación de un procedimiento administrativo (lo que explica, por ejemplo, lo dispuesto en el artículo 153 del Decreto 500/991 de 27 de setiembre de 1991, cuando el eventual acogimiento de los recursos interpuestos pudiera afectar una situación jurídica declarada*

20 Cianciardo, op. Cit, p. 15

21 Duran Martinez, Augusto, op. cit. p. 92

22 Prologo al libro de Pablo Schiavi *“El control...”*, cit, p. 15

o constituída por acto administrativo)."²³

Es que todo ranking caerá, agregamos nosotros, en la valoración subjetiva de cada autor según sus convicciones o, peor, nos expondrá a enfrentar aquello que SAGUES llama la "manipulación narcisista"²⁴

Esta cuestión no es nueva ni constituye un desafío exclusivo de la dogmática local a partir de las recientes disposiciones legales.

La Sala del Tribunal Constitucional Alemán, el 15 de diciembre de 1985 debió resolver sobre la tensión generada entre una norma que autorizaba la colección de información estadística, y el derecho a la intimidad que invocó el accionante.

Y sostuvo que una norma que estableciese la recolección de datos en forma no anónima para ser acopiados con finalidades indeterminadas o no determinables, sería inadmisibile. Pero al mismo tiempo sostuvo que la colección de datos con fines estadísticos es admisible incluso con fines no determinados a priori, ya que son presupuestos para la eficiente planificación estatal²⁵.

Agregamos por nuestra parte que la colisión entre el interés de acceder a una información en manos de las Administraciones y el interés –derecho– a que se mantenga en reserva, no constituye el único escenario de conflictos posibles, sino que ellos pueden ampliarse a otros.

Pongamos por caso la oposición del secreto tributario no ya a un individuo que invoca el derecho de acceso a la información pública, sino el derecho a defenderse en una actuación administrativa cuando ello está vinculado con otro expediente, relativo a la situación de otro contribuyente al cual o a cuyas resultancias administrativas se lo expone.

Es entonces que retoma relieve el problema y sin perjuicio de señalar la fundada postura de DELPIAZZO respecto de que en caso de conflicto entre derecho de acceso a la información pública y derecho a la intimidad –o interioridad–, esta última debe prevalecer, debe igualmente reconocerse que la intimidad es, como en su mayoría los derechos fundamentales, básicamente limitable en tanto es también inherente al hombre, su vida en sociedad y por ende, parte de su intimidad vinculada con las necesarias exigencias de ese bien común del que él mismo participa.

Ello sin perjuicio de reconocer la existencia de fundadas opiniones en cuanto al carácter absoluto del derecho a la intimidad en determinados ámbitos. Sobre la base de la Constitución Brasileña²⁶, el jurista e intelectual paulista IVES GANDRA MARTINS,

²³ Richino, Alvaro. *Colisión de derechos subjetivos. ¿Existe prevalencia?*, en *Seguridad Jurídica y Derecho Administrativo*, FCU 2011, p. 77

²⁴ Sagües, Jose Pedro: "La interpretación judicial de la constitución", Lexis Nexis, p. 175

²⁵ Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, Fundación Konrad Adenauer, 2003. P. 41

²⁶ El art. 5 de la Constitución de 1988 establece: X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso

sostiene la intangibilidad del derecho a la intimidad incluso frente a la Constitución. Dice *“siempre estuve convencido de que la expresión “secreto de datos” hospeda a la de “secreto bancario”. Esta es especie de aquél género. Por otro lado, en los derechos y garantías individuales, claramente, el constituyente aseguró la preservación de la intimidad y privacidad de las personas y la preservación del secreto de datos.*

Y agrega, *“se trata de una clausula inmodificable... Entiendo, pues, que ni por enmienda constitucional es posible alterar este dispositivo”*.²⁷

Sin embargo, en general los ordenamientos reservan un ámbito de intimidad –especialmente la que refiere al ámbito de la vida en familia y a la conciencia– con mayor intensidad protectora, al tiempo que definen parámetros para que la ley compatibilice el resto de la vida privada del individuo con su faceta social.

Así sostuvo el Tribunal Constitucional Alemán que *“no todo el ámbito de la vida privada se encuentra bajo la protección absoluta garantizada por el Art. 2, párrafo 1 de la ley Fundamental en relación con el Art. 1, párrafo 1 de la ley Fundamental (bVerfGE 6, 389 [439]; 27, 1 [7]; 27, 344 [351]; 32, 373 [379]). El ciudadano, al ser parte de y estar vinculado a la comunidad, debe aceptar todas las medidas estatales públicas que sean adoptadas fundamentalmente en interés de la colectividad y bajo la estricta observancia del principio de proporcionalidad, siempre en la medida que no afecten el ámbito inviolable de su derecho a desarrollar su vida privada”*²⁸

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, o Convención, en adelante), establece un texto también abierto para una eventual regulación o limitación legislativa. En efecto, el art. 11, junto con el derecho al reconocimiento de la dignidad de persona de todo individuo, establece *“2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación. 3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.”*

En este marco, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha entendido que el derecho a la intimidad admite restricción bajo el régimen de la Convención –lo que no quiere necesariamente decir que no pueda la ley nacional o la constitución de uno de los estados miembros proporcione un estándar de protección mayor al mínimo previsto en aquella²⁹–.

Sostuvo así que *“para ser compatible con la Convención Americana una injerencia debe*

de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (Vide Lei n° 9.296, de 1996)

Nótese, como simple aporte al análisis, que el numeral X no hace referencia a las limitaciones que por ley pudieran establecerse.

27 Ives Gandra da Silva Martins. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Nova Serie -6. Ed. Revista dos Tribunais. 2000. P. 65 y sgts.

28 Sentencia de la Segunda Sala del 31 de enero, 1973 –2 BvR 454/71–. Publicada en *“Cincuenta años...”* Cit, p. 60

29 En este sentido, salvo que se verificase afectación de otro principio o derecho, nada impedirá que una Constitución nacional consagre un régimen de protección superior, es decir, el carácter absoluto de la defensa de la intimidad en más aspectos de los que alcanza la Convención.

cumplir con los siguientes requisitos: estar prevista en ley, perseguir un fin legítimo, y ser idónea, necesaria y proporcional. En consecuencia, la falta de cumplimiento de alguno de dichos requisitos implica que la medida es contraria a la Convención. ³⁰

Dada la integración de las reglas de la Convención al derecho interno, es función de los jueces nacionales garantizar también su aplicación y tutela.

Por ende, los magistrados nacionales deben garantizar la inexistencia de injerencias arbitrarias o indebidas.

En este sentido, pues, con la postura doctrinaria sostenida recientemente por PESCADERE y BARREIRO³¹, que ven en este carácter de no arbitraria y legítima una doble manifestación: formal, en cuanto al requisito previo habilitante de la injerencia; y sustancial, en cuanto a su adecuación material a los presupuestos limitantes definidos formalmente.

Así, en nuestro ordenamiento, la limitación a la intimidad sólo puede ser admitida si media, previamente, Ley habilitante. Va de suyo que la previsión habrá de ser expresa, como cualquier cláusula limitativa de la libertad y por ende, alcanzada por los efectos interpretativos del principio *pro-homine*.

Luego, la limitación –incluso en su consagración legal– debe dotarse de adecuación a la finalidad perseguida –satisfacción del interés general– mediante una proporcionalidad y racionalidad que haga que ella se transforme en apta para el fin debido y no agrede, por exceso, la intimidad también protegida.

Esa última frontera, como califican los autores, a la injerencia de la Administración en la vida privada, constituye a la vez, la barrera inicial de protección del ámbito de lo interior del sujeto, no necesariamente lo “interior” pero sí “inmanente” y por ello, lo que debe quedar resguardado de su exposición pública.

Así las cosas, la intimidad que entra en conflicto con la pretensión administrativa de ingresar en esa esfera, y luego, la pretensión de otros sujetos de acceder a la información pública, encuentra límites. Algunos de ellos son bien precisos: el secreto plantea un límite infranqueable a la publicidad de la información, y se erige pues, en herramienta protectora de la intimidad. Por tal motivo, analizaremos esos límites en detalle.

Luego se sigue que, incluso respecto de aquella información que se pretenda incorporar a una actuación o investigación administrativa, será necesario que ella no sea adquirida mediante procedimientos o requisitorias que constituyan, de por sí, injerencia arbitraria.

Y lo será siempre que no cuente con:

- a) Una norma legal habilitante, y

³⁰ Caso: TRISTÁN DONOSO VS. PANAMÁ, SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 2009

³¹ Pescadere, Diego y Barreiro, Pablo: “La intimidad como límite al ejercicio del derecho de acceso a la información tributaria. Tutela jurisdiccional efectiva y oportunamente tempestiva”. En Revista Tributaria 238, p. 23 y sgts.

b) Que esa norma habilitante o su aplicación, no constituyan en sí mismas, mecanismos inidóneos para la finalidad pública perseguida, se funden en motivos ajenos a los dispuestos como presupuestos por las normas, o excedan de los parámetros de razonable aplicación.

Esta delimitación, aparentemente sencilla, encontrará en la práctica desafíos de trascendencia.

En primer lugar, cuando se trata de definir la eficacia de las vías y remedios dispuestos por el ordenamiento para garantizar el acceso a la información pública y su conexión con la esfera protegida de un tercero.

Ello resulta especialmente relevante en el caso de lo dispuesto por el art. 18 de la ley 18.381 incorpora el mecanismo del “silencio positivo” en lo que no dudamos en caracterizar como un positivo gesto de valentía y compromiso con la efectividad de las situaciones jurídicas tuteladas, que normalmente naufragaban en la desidia de algunas Administraciones a las que podría tanto dar resolver o no.

Pero esta ficción jurídica ha de provocar dificultades cuando se trata de información que opera en poder de la Administración pero está alcanzada por el secreto tributario.

Un silogismo de estricto rigor formal sostendrá que el efecto jurídico de la solicitud no respondida es la aprobación ficta de la requisitoria, y por ende, el único actuar debido para la Administración será suministrarla, y luego, el único actuar posible para el Juez será controlar el ajuste de la Administración a ese efecto creado por la ley, para, en caso de incumplimiento, ser irremediamente el brazo ejecutor de la misma, ordenando la entrega.

Así las cosas, una Administración tributaria a la que se le piden los estados contables de un contribuyente y por mera desidia no responda, debería entregar esa información, y el Juez, limitarse a ordenar su entrega.

Esta interpretación es posible que se extraiga, además, del hecho de que el legislador no ha hecho salvedad alguna, y donde no hay excepción legal, no puede hacerla el intérprete.

Sucede que, frecuentemente, el legislador actúa y se manifiesta sobre un tema en específico. El que no haya salvedades a su ámbito de aplicación no quiere decir que ha considerado ese derecho o situación como superior a otras. Será tarea del intérprete desentrañar los tejidos de las disposiciones consagradas.

En el presente caso, la ficción jurídica del silencio positivo tiene todos los atributos de una erradicación de la realidad, pero no es la realidad, y por ende su alcance es acotado al supuesto planteado. Porque la respuesta positiva no es sino una herramienta de satisfacción de un interés. Pero esto no quiere decir que se trate de un interés “sagrado” frente a los restantes intereses individuales involucrados.

El Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 5° Turno debió resolver en un caso donde se planteó esta dificultad de manera muy clara: se planteó una solicitud de acceso a la información pública por parte de un periodista, respecto de los tributos pagados en la importación de máquinas tragamonedas.

En ella el Tribunal, siguiendo precedentes pronunciamientos de su similar de 3° Turno, sostuvo que a partir del silencio positivo *“esa vía procesal no queda restringida a un amparo automático por la simple constatación del vencimiento del plazo, pues el Tribunal interviniente, en ejercicio de su poder-deber jurisdiccional, ha de aplicar la normativa al caso concreto, sin hallarse limitado por la actividad o inactividad administrativa ni obligado por las razones jurídicas que puedan motivarla. Incumbe a todo órgano jurisdiccional el poder-deber de decidir sobre la procedencia jurídica de la pretensión que ante el mismo se haya formulado, de determinar si se configuran efectivamente los supuestos constitucionales y legales del acceso a la información peticionado, si el objeto de la pretensión es lícito o no, si asiste legitimación al solicitante y a la parte demandada, etcétera*

*Un ejemplo por el absurdo permitirá comprender lo expuesto: si se peticiona el acceso a la historia clínica de un paciente de una institución de salud pública, contra la voluntad de éste; y la Administración omite pronunciarse, o lo hace tarde denegando la información, opera el vencimiento del plazo legal, pero de todos modos no procede el acceso a aquélla, porque vulnera la reserva legalmente impuesta en protección de los derechos del paciente, ya que no se trata en realidad de información de acceso público, a pesar de que un órgano público se halle en posesión de la misma. Y por el solo hecho de que haya vencido el plazo, no se enerva la potestad de denegar posteriormente el acceso en forma expresa y fundada, ni la del órgano jurisdiccional de revisar tanto los fundamentos de la solicitud como los de la denegatoria (si existió) resolviendo con independencia acerca de la procedencia o no de la pretensión. La ley prevé que al vencimiento del plazo se podrá acceder a la información, pero ello es sin perjuicio de que se verifiquen los demás supuestos legales de procedencia de ese acceso, para determinar la compatibilidad de la solicitud con el orden jurídico.”*³²

Porque también estará en juego la intimidad del titular de esa información, y además, su derecho a contradecir en un procedimiento o proceso, la legitimidad del interés del solicitante frente al suyo propio.³³

Este matiz, que hemos señalado en su relevancia para otros aspectos interpretativos en materia de tutela jurisdiccional efectiva³⁴, también se refleja en aspectos colaterales de frecuentes procedimientos seguidos por las autoridades tributarias.

En efecto, cuando se investiga a una persona respecto de su carácter de integrante de un posible o pretendido “conjunto económico”, será necesario que la Administración recabe información de diferentes contribuyentes, formalmente diversos pero respecto de

³² Sentencia 187 de 2011

³³ Esto en el caso del secreto. No necesariamente adherimos a este criterio cuando el interés protegido por el deber de reserva no está vinculado a la situación jurídica de otra persona sino del propio Estado.

³⁴ Pezzutti, Miguel y Barreiro, Pablo: Dos cuestiones respecto de la prescripción: pago posterior a su acaecimiento y los efectos de la sentencia del TCA respecto del tiempo transcurrido, en Consultor Tributario, N° 1, Ed. La Ley, 2011

los cuales habrá de indagar la existencia un vínculo.

Luego, llegado el caso, podrá concluir que existe una unidad sustantiva y considerar a sujetos distintos como uno solo, pero, ¿acaso es posible que dicte el acto que declara tal supuesto sin permitir acceder a los afectados al complejo de informaciones recabadas, bajo el argumento de que constituyen secreto tributario respecto del otro?

Esta eventual tensión entre dos o más valores o bienes (la intimidad del titular de la información; la necesidad pública de obtener datos necesarios para la determinación de la idoneidad de la liquidación fiscal que efectúa el contribuyente; el derecho de defensa del afectado por la información de un tercero) puede ser superada por una visión que cohesionen los posibles conflictos, rechazando soluciones que por simples resulten tan atractivas como condenatorias de los derechos individuales de un sujeto.

1.3. Análisis desde el Secreto de las Administraciones Tributarias

Proponemos analizar el tema desde el secreto tributario.

Ello porque este instituto constituye un estatuto especial, legalmente dispuesto en atención a la protección de un bien jurídico determinado, de cuyo alcance, a título de excepción, dependerá cuando la Administración puede negarse a revelar información.

Fuera de ella, todo será públicamente accesible salvo, obviamente, en los casos de reserva o confidencialidad.

El principio de restricción en el acceso a la información obtenida por las autoridades fiscales es un paradigma prácticamente indiscutido.

En general la visión desde el Derecho Tributario lo relaciona con una especie de equilibrio entre las facultades del Fisco y la confinaba que en ellas deposita el ordenamiento frente a la intimidad del contribuyente. En los últimos tiempos, además, se ha reconocido esta cuestión desde la perspectiva de los nuevos desafíos derivados del intercambio de información tributaria entre los gobiernos como corolario del proceso de transparencia fiscal internacional.

La confidencialidad de la información sobre el contribuyente siempre ha sido un pilar fundamental de los sistemas tributarios. Para tener confianza en su correspondiente sistema tributario y cumplir con sus obligaciones dentro del marco de la ley, los contribuyentes deben tener la seguridad de que la información financiera, a menudo delicada, no se revela de manera inapropiada, ya sea intencionadamente o por accidente. Los ciudadanos y sus gobiernos solo podrán tener confianza en el intercambio internacional si la información intercambiada se utiliza y revela únicamente de conformidad con las bases del acuerdo por el cual se produce el intercambio. Al igual que en el contexto nacional, se trata de una cuestión que se vincula al marco jurídico y a la existencia de sistemas y procedimientos vigentes que garanticen que en la práctica se respeta la legalidad, y que no se revela ningún tipo de información sin autorización. Aquello que se aplique en el contexto nacional, en lo referente a la protección de la confidencialidad de la información

*fiscal, se aplicará igualmente en el contexto internacional.*³⁵

La OCDE ha formulado recomendaciones como guía práctica para los administradores públicos que, por otra parte, corroboran esta preocupación.

“1. Los países deben garantizar que los instrumentos que permiten el intercambio de información fiscal requieran expresamente que se mantenga el carácter confidencial de dicha información.

2. Los países deberán contar con una legislación vigente para poder garantizar que la información intercambiada por tratado fiscal u otro mecanismo de intercambio de información sea confidencial de conformidad con las obligaciones del correspondiente convenio.

3. La legislación nacional (por ejemplo, la libertad de información o el acceso a la información) no debe requerir ni permitir la divulgación de la información obtenida por convenio fiscal u otro mecanismo de intercambio de información de manera que resulte incompatible con las obligaciones de confidencialidad presentes en el mecanismo.

*4. Deben existir sanciones suficientes en el momento en el que se detecte violación de las obligaciones de la confidencialidad para poder impedir tal comportamiento. Las sanciones deben darse a conocer, ser lo suficientemente contundentes como para tener un efecto disuasorio y garantizar que las violaciones reciban un tratamiento efectivo.*³⁶

A partir de los aportes de ambas ciencias jurídicas, podría decirse que el Secreto Tributario opera como una prerrogativa en menos derivada de la particular potestad pública que ostentan las Administraciones Tributarias, a las que el ordenamiento les permite interferir en la esfera de la intimidad de los sujetos pasivos, obligándolos a prestar determinado nivel de información que no requiere siquiera del consentimiento de aquellos para ser conferida, y más aún, en determinados supuestos, su ocultación o adulteración opera como supuestos infraccionales o delictuales que la normativa condena.

De este modo, en resumidas cuentas, opera como equilibrio entre un poder público y la constricción de la libertad que por él se opera, frente a la intimidad de los sujetos afectados.

2. El secreto tributario en nuestro régimen jurídico.

Asumido que el secreto tributario es una derivación del derecho a la intimidad y a la protección de los ámbitos privados del individuo, y por ende del art. 72 de la Constitución, puede concluirse que el art. 47 es una norma que reglamenta este derecho a la intimidad. Pero de modo alguno lo consagra.

A nuestro juicio, el secreto de las Administraciones Tributarias existiría aún sin que el art. 47 del CT se hubiera consagrado.

³⁵ “Garantizando la confidencialidad. GUÍA DE LA OCDE SOBRE LA PROTECCIÓN DE LA INFORMACIÓN OBJETO DE INTERCAMBIO CON FINES FISCALES”. p. 5.

³⁶ Ibidem, p. 29

2.1. Alcances

A los efectos de analizar el instituto proponemos separarlo en sus aspectos más salientes (esto es, subjetivos, objetivos y temporales), así como el supuesto de incumplimiento en tanto consecuencia jurídica prevista por la norma.

Esta disposición no sufrió variantes desde la aprobación en 1974, sin perjuicio de que distintas normas lo fueron perfilando con alcances diversos en atención a lo que alguna doctrina ha llamado la “perforación” progresiva del instituto.

Así las cosas, proponemos efectuar el análisis atendiendo a los elementos antedichos para facilitar su comprensión y, eventualmente, poner de manifiesto de modo organizado los problemas interpretativos que se plantean.

2.2. Aspecto subjetivo

2.2.1. Sujeto activo

El sujeto activo del secreto tributario no es la *Administración*. En efecto, este secreto no es un estatuto protector del poder público sino y en todo caso, una “prerrogativa en menos”.

El sujeto activo es el titular de la información (objeto) que se encuentra protegida por el secreto tributario, y por ende, quien puede exigir el cumplimiento.

Al respecto puede ser una persona física o jurídica, ya que el art. 47 no distingue en el punto. Podría discutirse si las personas jurídicas gozan del régimen protector de los derechos inherentes a la persona humana³⁷, pero lo cierto es que el art. 47 no distingue por lo que se trataría de una norma más protectora en tanto alcanza al individuo como a las instrumentalidades –estructuras u organizaciones intermedias– de las que se sirve para realizarse.

Sin embargo, una cuestión interesante es la de si las actuaciones de las Administraciones tributarias en personas públicas están alcanzadas por el secreto tributario.

Podría sostenerse que, en atención al principio que venimos de sostener previamente para las personas físicas o jurídicas, al no estar distinguido por el art. 47, no pueden distinguir el intérprete.

Sin embargo, a poco de atender al bien jurídico que se tutela (intimidad en sentido amplio) surge claramente que no puede considerarse protegida por el derecho a la intimidad aquella información que precisamente queda alcanzada en el ámbito de la publicidad conforme dispone el art. 2º de la Ley 18.381.

Por ende, las actuaciones fiscales en otros órganos estatales, salvo en lo que contenga

³⁷ En nuestra opinión, están alcanzados por todos los derechos de las personas físicas, salvo en los que ello resulte incompatible conforme su naturaleza.

información que *per se* deba calificarse como reservada o confidencial³⁸, puede (y debe) ser accesible ya que no se encuentra alcanzada por el secreto tributario u otro derivado de una norma expresa.

Lo propio cabría considerar respecto de las actuaciones en personas públicas no estatales, ya que ellas también se encuentran alcanzadas por el citado art. 2º de la Ley 18.381.

Una cuestión más difícil de resolver es la relativa a las personas privadas estatales. Entendemos que debe efectuarse una distinción: en aquellas en las que el Estado desarrolla actividad como accionista único (individualmente o asociado con otras personas jurídicas estatales o no estatales), el principio debe ser el acceso, puesto que en ese caso la personería de derecho privado no es más que una instrumentalidad, admitida en su caso por el ordenamiento, que resulta ineficaz para alterar la verdadera naturaleza de los sujetos involucrados; en el caso de verdadera participación estatal junto a privados (en particular la hipótesis del art. 188 num. 3 y 4 de la Constitución de la República), la circunstancia de que existan socios privados enerva, salvo norma en contrario, la posibilidad de que el fisco revele la información a la que ha accedido.

Ahora bien, admitido que el sujeto activo es titular de la información protegida, nada en nuestro ordenamiento indica que se trate de un derecho indisponible y por ende, puede ser relevado.

El TCA ha admitido indirectamente este punto al sostener que *“al no poseer este Cuerpo norma legal habilitante para relevarle del secreto tributario, ni constar en autos, que el citado Dr. XX autorizó el levantamiento del secreto tributario, resulta inconducente el diligenciamiento del medio de prueba referido”* (resaltado nuestro).³⁹

Esta cuestión, a nuestro entender, repercute en el concepto de actuación debida en los supuestos de eventual conflicto o sacrificio de derechos de los particulares, según se verá más abajo.

2.2.2. El sujeto pasivo

El art. 47 consagra la obligación de guardar secreto para “La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen”.

i. Qué ha de entenderse por “administración tributaria”?

La primera aproximación al concepto es relativamente sencilla: todo órgano actuando en función administrativa⁴⁰ que cumple cometidos vinculados a la percepción o administración de ingresos tributarios⁴¹.

³⁸ El tema resulta complejo cuando además, esa información refiere a otros contribuyentes que verifican en forma conjunta el hecho generador (por ejemplo, información de los empleados respecto de los aportes al Banco de Previsión Social)

³⁹ Sentencia 898 de 2011

⁴⁰ Delpiazzo, Carlos: *Derecho Administrativo Uruguayo*, Ed. Porrúa, 2005, p. 29;

⁴¹ Montero Traibel, José Pedro. *Derecho Tributario Moderno*. Tomo II. P. 467. Este autor manifiesta la posible distinción, sin tomar decidido partido en favor de ninguna de ellas, entre un concepto amplio y uno restringido, siendo este último limitado a quienes realizan actividades recaudatorias.

ii. ¿Administración o administraciones tributarias?

Algunas complejidades pueden percibirse a poco que se profundiza el análisis.

La primera, surge de la circunstancia de que el concepto de Administración tiene dos posibles alcances: uno vinculado a la función que se desarrolla, otro vinculado a la organización.

Y en este segundo plano, la idea de Administración Tributaria debe, en primer término descartar toda confusión con la de personería jurídica pública. En efecto, la norma del art. 47 no crea una persona jurídica, ni tiene los alcances que usualmente otros ordenamientos adjudican al concepto de Administraciones Públicas.

Pero la cuestión central es si se refiere a cada Administración entendida en tanto órgano, o si el concepto puede ser más amplio.

Esto no resulta una distinción menor, puesto que si se considera que el concepto alude a un único sistema, los intercambios de información a su interior no significarían una "revelación" en sentido estricto, pues no hay un tercero, sino circulación meramente interna.

Creemos que el tema debe ser analizado con cautela, y que sin perjuicio de determinados matices, el concepto de Administración Tributaria coincide con un órgano.

La organización administrativa en nuestro derecho positivo parte de la asignación de personería jurídica pública a determinadas estructuras. Ella determina la presencia de cuatro –al menos– "tipos" de personalidad pública estatal, conforme reconoce el art. 24 de la Constitución de la República: el Estado, los servicios descentralizados, los entes autónomos y los gobiernos departamentales.

Dentro de ellos, existirán órganos que cumplen función administrativa, a los que llamaremos Administraciones de un modo descriptivo. Tales estas estructuras tienen vínculos organizativos que las relacionan pero que en muchos casos impiden considerarlas como una unidad, puesto que dicha unidad derivará, a nuestro entender de la competencia asignada a la estructura como un todo.

Por ende, no existe traspaso de información de estas administraciones hacia fuera de ellas –es decir, otros órganos sin competencia tributaria sobre los ingresos de que se trate– sin que se viole el secreto tributario, salvo norma legal expresa.

Nuestra postura no implica la censura de la interconexión de la administración o administraciones como herramienta de eficiencia. Se trata en todo caso de apreciarla desde la perspectiva de una norma claramente restrictiva, que consagra una excepción al principio de intercambio de información, y por ende que debe ser apreciada en relación a los fines garantistas que persigue. Por ende, si la intimidad es el valor resguardado, cualquier intercambio fuera del ámbito estricto dentro del que ha sido autorizado, afecta la legitimidad de ese procedimiento.

Esta, por otra parte, parece ser la interpretación que el derecho positivo pregona, ya que distintas normas consagraron la expresa autorización de intercambio de información relevando el secreto tributario⁴². Si el principio no fuera el que propugnamos, entonces las normas legales señaladas serían superfluas.

Pero el punto amerita un nivel adicional de análisis.

Queda claro que no es admisible el traspaso de administraciones tributarias a otros órganos que no constituyan administraciones tributarias –aunque integren el mismo sistema orgánico–, o que aun siendo administraciones tributarias, pertenezcan a otras personas jurídicas públicas.

El primer caso, sería por ejemplo, el de información requerida por el Ministerio del Interior a la DGI respecto de una empresa determinada. El segundo, el caso de una Dirección de hacienda de un Gobierno Departamental que solicite a la DGI información sobre determinado contribuyente.

Ahora bien, también debemos considerar que existe separación de poderes como principio derivado de la forma republicana de gobierno y como consecuencia de ello, poderes de control entre los distintos poderes de gobierno. Por otra parte, dentro de determinados sistemas orgánicos, el vínculo preponderante es el de la jerarquía y la competencia, eventualmente, asignada al sistema.

Ello nos obliga a matizar la idea de coincidencia absoluta entre órgano y Administración Tributaria.

Analizaremos estos dos supuestos seguidamente.

a. Secreto tributario y pedido de informes parlamentarios.

El art. 118 de la Constitución de la República regula la solicitud de informes que cualquier legislador puede cursar a un Ministro. Por otro lado, la actuación de las comisiones investigadoras que regula la Ley 16698, de 25 de abril de 1995.

¿Debe invocarse por la Administración el secreto sobre la información tributaria en estos casos?

Por un lado, podría sostenerse que en estos casos, y en particular en el de las Comisiones investigadoras, el Parlamento cumple funciones de control y por ende, de administración pasiva. Así las cosas, si se admite que el control administrativo forma parte de

⁴² Ver, p.e., art. 16869, art. 4 que autoriza el intercambio de información entre el BSE, BPS y DGI. Recientemente, la Ley N° 19.149 del 24 de octubre de 2013, que en su artículo 275 estableció: "Agregase a la nómina de organismos autorizados a intercambiar información de conformidad con el artículo 4° de la Ley N° 16.869, de 25 de setiembre de 1997, a la Inspección General del Trabajo y de la Seguridad Social y a la Dirección Nacional de Aduanas.

El intercambio de información entre estos organismos, se realizará acorde con lo dispuesto en los artículos 157 a 160 de la Ley N° 18.719, de 27 de diciembre de 2010 y el Decreto N° 178/013, de 11 de junio de 2013." Esta norma agrega una cierta perplejidad al asunto, desde que habilita el intercambio de información con una Administración no tributaria, como la IGTSS. Por otra parte, entendemos que se trata de un caso de desconcentración privativa, y por ende, salvo recurso jerárquico resuelto por delegación del Poder Ejecutivo, sólo acotada al análisis de dicha repartición y no del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Ello impedirá, en todos los casos, su ampliación a otros órganos dentro de la referida repartición.

un vínculo interno en un sistema, el concepto de Administración Tributaria terminaría abarcándolas.

Sin embargo, respecto de este tema, fundada doctrina⁴³ se manifestó de manera tajante en contra de la posibilidad de relevar el secreto tributario respecto de los legisladores que requieran informes.

A nuestro juicio, y sin dejar de reconocer que se trata de un tema tan sensible como discutible, esa solución de principio resulta acertada.

En efecto, si se considera que el secreto tiene fuente meramente legal, la solución propuesta sería tachable, pero en tanto asumimos que el art. 47 del CT se limita a establecer los ámbitos de aplicación de un derecho constitucional, el conflicto se planteará en relación a la protección de los derechos individuales y el acceso de los legisladores a la información que opera en poder de la Administración, la que ha sido entregada en atención a determinados fines. Y ambas cuestiones revisten jerarquía constitucional.

Y dicho conflicto no puede ser resuelto si no lo es por vía constitucional o legal. Si así no fuera, incluso la restricción consagrada en el art. 47 del CT al acotar a determinadas materias las posibilidades de levantamiento por parte del Poder Judicial, sería inconstitucional puesto que en determinados supuestos ese Poder se verá privado de ordenar la entrega de la información.

Obviamente, esta postura que habilita el rechazo de la solicitud de informe cuando se trate de información alcanzada por el Secreto tributario, no puede considerarse un salvoconducto para la Administración. Porque, a nuestros juicios y dada la relevancia de la jerarquía de las cuestiones en juego, ella deberá en todos los casos requerir la autorización para revelar el secreto al contribuyente o titular; y en su caso, abstenerse si no obtiene la dispensa del sujeto activo. Además, esto será de regla siempre que no sea posible *anonimizar* la información requerida, en cuyo caso no habrá justificación para la denegatoria.

Por otra parte, no puede perderse de vista que se trata de información que obtiene la Administración en ejercicio de poderes de una intensidad que no poseen los parlamentarios respecto de los particulares, todo lo cual nos lleva a entender que es apropiada la negativa como solución de principio, pero con la salvedad de que la administración deberá agotar las vías para obtener la dispensa del sujeto activo o, en su caso, anonimizar la información requerida. Si no agota estas instancias, expondrá en su caso a las consecuencias previstas en la sección VIII de la Constitución.

b. Secreto tributario y vínculo jerárquico.

Hemos sostenido que el concepto de Administración Tributaria coincide básicamente con el de órgano. Pero ello no puede hacer perder de vista que en determinadas situaciones el órgano competente se encuentra sujeto a jerarquía y en algunos casos, la competencia es asignada al sistema orgánico al que pertenece el órgano que caracterizamos

⁴³ Bordolli, José. *Protección de la información en materia fiscal*, en Revista Tributaria 104, set-oct 1991, p. 384

como “Administración Tributaria”.

En estos casos, el control jerárquico asigna al jerarca, necesariamente la posibilidad de controlar los actos del subordinado o en su caso incluso, de avocarse.

Así pues, el concepto de Administración tributaria incluye al jerarca cuando la competencia se atribuye al éste o al sistema (órgano subordinado y jerarca) –desconcentración no privativa–.

Así, en el caso de la DGI, no habrá secreto tributario en el control jerárquico que efectúan el Ministerio de Economía y Fianzas y el Poder Ejecutivo (en tanto órgano jerarca y no sistema) puesto que la competencia fue asignada al Poder Ejecutivo en tanto “sistema” por la propia Constitución.⁴⁴

De todos modos, existirá un punto donde siempre el jerarca, independientemente del carácter privativo o no desconcentración, será competente en la revisión: la evaluación en el recurso jerárquico. En este caso, se ratifica la idea de que el concepto de Administración Tributaria no abarca sólo al órgano, sino también, en los supuestos previstos legal o constitucionalmente, a su jerarca.

En conclusión, podemos sostener que a los efectos del art. 47 del CT, Administración Tributaria es todo órgano perteneciente a una persona pública (estatal o no estatal) que en ejercicio de función administrativa y cumpliendo un cometido vinculado a la actividad tributaria (en principio, la percepción y administración de recursos tributarios) obtiene o recibe información de los sujetos pasivos contando para ello con facultades típicas del Derecho Público. También lo son los órganos jefes de aquellas que poseen facultades para controlar o avocarse respecto de dichas competencias que han sido conferidas a un órgano subordinado en el ámbito de su sistema orgánico.

iii. ¿Son obligadas al secreto las Administraciones tributarias departamentales y las que recaudan tributos aduaneros?

No compartimos la interpretación que postula la exclusión de los Gobiernos Departamentales y de las administraciones de tributos aduaneros del ámbito operativo del secreto previsto en el art. 47, en virtud de que el art. 1 del C.T. los excluye de dicho cuerpo normativo.

Podríamos fundar la oposición en la tesis que niega a los Gobiernos Departamentales la facultad de limitar derechos individuales fuera de lo que establezca el art. 297 de la Constitución (creación y recaudación de tributos departamentales). En efecto, a nuestro juicio la competencia conferida por la Constitución no incluye la reglamentación de los alcances de las obligaciones que surgen luego de verificado el hecho generador, ni las potestades públicas de las autoridades llamadas a su ejecución o verificación. Estas cuestiones no están alcanzadas por la autonomía de los Gobiernos Departamentales y por ende son, a nuestro juicio, reservadas estrictamente a la Ley Formal.

⁴⁴ El giro constitucional del num. 18 del Art. 168 ratifica el criterio de que la competencia es al sistema, al expresar: “Recaudar las rentas que, conforme a las leyes deban serlo por sus dependencias, y darles el destino que según aquéllas corresponda.”

Aun así, cabe despejar la la duda de si puede tratarse de poderes implícitos asignados al legislador departamental a partir de la potestad tributaria.

BALARINI sostuvo al respecto que la clave radica en observar si los poderes implícitos están comprendidos en la legalidad o legitimidad, tal como lo propone la expresión gramatical, o si en realidad son una brecha indebida, una ampliación en los poderes sin base alguna (“no serán una falsa expresión del lenguaje como afirma Gordillo en otros conceptos?”⁴⁵).

En materia de urbanismo, decía, existe “un verdadero derecho primario a la ciudad, no contemplado en las declaraciones de Derechos”, que apodera a la organización política de competencias para decidir sobre los elementos definitorios.

Pero en este punto, los Gobiernos Departamentales carecen de facultades o poderes implícitos para limitar los derechos particulares que no dicen relación directa con los aspectos patrimoniales del recurso tributario, sino que hacen a la regulación directa de la seguridad jurídica o, en su caso, la intimidad. Por otra parte, se trata de una materia que no les correspondería de principio por no revestir el carácter de municipal.

Aunque quizás no sea necesario ingresar en un tema cuya polémica excede los alcances de este análisis, para fundar nuestra postura y la solución pueda hallarse de manera más sencilla.

Si el art. 47 no es la fuente del secreto tributario sino tan solo, la reglamentación de los alcances de una de las tantas facetas derecho a la intimidad de los individuos en sus relaciones con las Administraciones Tributarias que viene reconocido por el art. 72 de la Carta, entonces la cuestión del art. 1° del CT cambia de perspectiva en los casos en que los Gobiernos Departamentales no hayan regulado el tema por vía de Decretos de la Junta Departamental con fuerza de Ley.

En estos casos, el razonamiento apropiado sería el de partir de la sostenida premisa de que estamos frente a un derecho subjetivo frente a las autoridades, que impone por ende una actuación a las autoridades públicas cuyos alcances no está precisado por norma legal expresa.

El art. 332 de la Constitución de la República establece que *Los preceptos de la presente Constitución que reconocen derechos a los individuos, así como los que atribuyen facultades e imponen deberes a las autoridades públicas, no dejarán de aplicarse por falta de la reglamentación respectiva, sino que ésta será suplida, recurriendo a los fundamentos de leyes análogas, a los principios generales de derecho y a las doctrinas generalmente admitidas.*

Pues bien, teniendo derecho los individuos al resguardo de su intimidad, en particular respecto de aquellas informaciones que hayan sido obligados a dar a las autoridades públicas, el deber de sigilo o reserva se deriva de la protección de aquél.

45 Balarini, Pablo: *Constitucionalidad del poder de policía de la edificación de los gobiernos departamentales*. Revista de Derecho Público N° 2, FCU, p. 151

Solo resta saber hasta dónde resulta operativo. Y para ello, ¿qué norma reviste mayor alcance de analogía que el art. 47 del CT?

Así las cosas, el secreto tributario con los alcances del art. 47 del CT resulta aplicable a Gobiernos Departamentales.

Y esta conclusión se aplica, sin dificultades ni restricciones a las autoridades tributarias en materia aduanera.

iv. “los funcionarios que de ella dependen”

El art. 47 del CT vincula también a los “funcionarios” que dependen de las administraciones tributarias.

Si bien el concepto de funcionario no está delimitado, una interpretación contextual nos lleva a sostener que aplica en el caso el concepto amplio de funcionario público consagrado por el art. 8° de la Ley 17.060, modificativo del art. 175 del Código Penal.

En efecto, en general la doctrina nacional ha admitido que el concepto de funcionario público tiene alcances relativamente e incluye a distintas modalidades de incorporación a la administración.⁴⁶

Por otra parte, dado que el art. 1° del CT aplica estas previsiones a las Personas Públicas no Estatales, el concepto de funcionarios debe necesariamente alcanzar a sus trabajadores.

Por ende, estarán obligados a mantener secreto todos los individuos “*que ejercen un cargo o desempeñan una función retribuida o gratuita, permanente o temporaria, de carácter legislativo, administrativo o judicial, en el Estado, en el Municipio o en cualquier ente público o persona pública no estatal*”

El art. 47 del CT designa los sujetos pasivos del secreto tributario, pero ello no exonera a la Administración de su responsabilidad en los casos de revelación por parte de terceros que pudieran haber accedido a la información como resultado de un vínculo contractual con la Administración.

En estos casos, es frecuente que las Administraciones tributarias incluyan una mención especial en sus contratos de servicios u obras, el traslado de los deberes emergentes del art. 47 del CT.

Esta cuestión ha asumido nuevos ribetes desde que los Estados han comenzado a aprobar convenios de intercambio de información.

La OCDE ha emitido una serie de sugerencias, a las que parece útil referir:

5. Existirán políticas y procedimientos exhaustivos sobre la confidencialidad de la información

⁴⁶ Sayagués Laso, Enrique: Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, 5ª. Ed. 1987, p. 263; Rotondo, Felipe: *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª. Ed. Ed. Del Foro, 2009, p. 198.

fiscal, se deberán revisar regularmente y estar refrendadas al más alto nivel de la administración fiscal. Asimismo, deberá quedar claro a quién se atribuye la responsabilidad de la implementación de la política dentro de la administración.

6. Todas las personas que cuenten con acceso a la información confidencial deberán ser sometidas a verificaciones de antecedentes o controles de seguridad.

7. El contrato laboral o el acuerdo de empleo deberá contener disposiciones relacionadas con las obligaciones del empleado en lo que respecta a la confidencialidad de la información fiscal y, además, dichas obligaciones no cesarán una vez finalizada la relación de empleo. Los consultores, prestatarios de servicios y contratistas estarán obligados por contrato a cumplir con las mismas obligaciones que los empleados (ya sea a tiempo completo o de manera temporal) y dichas obligaciones prevalecerán más allá del período de contrato o colaboración.

8. Los empleadores deberán ofrecer formación y recordatorios de forma regular explicando las responsabilidades del empleado en relación con la información fiscal confidencial, determinando claramente dónde pueden obtener ayuda en caso de que tengan preguntas o necesiten consejo.

9. Los locales, o las zonas dentro de las instalaciones, en las que se encuentre la información fiscal deberán ser seguras y no accesibles por parte de personas no autorizadas.

10. Toda situación de almacenamiento, circulación, acceso o eliminación de documentos que contengan información confidencial (tanto en formato papel como electrónico), deberá realizarse de forma segura y garantizando la confidencialidad de los documentos.

11. Deberán existir políticas y procedimientos para la gestión de divulgaciones de información confidencial realizadas sin autorización. En caso de producirse cualquier tipo de divulgación no autorizada, se abrirá una investigación y se deberá redactar un informe completo que incluya recomendaciones. Las recomendaciones que figuren en el informe velarán por mantener un alto grado de confianza de que los cambios, una vez realizados, ofrezcan la garantía de que no se produzca una violación similar en el futuro. Se aplicarán las sanciones presentes en la legislación nacional a la persona o personas responsables, con la intención de impedir que se vuelvan a producir futuras infracciones.

12. Las administraciones fiscales deberán garantizar que la información enviada por una autoridad competente por correo o electrónicamente se transmite de manera segura y, en el caso de la opción electrónica, que la transmisión se realiza con el nivel de encriptación adecuado. Cuando se utilicen discos CD ROM, también deberán encriptarse.

13. Todas las solicitudes de información y toda la información que se reciba deberán ser archivadas de forma segura. Se controlará estrictamente el acceso y se actuará según el principio de la "necesidad de conocimiento". Cuando se utilice un sistema informático, el acceso deberá realizarse mediante un nombre de usuario y una contraseña individuales. Resulta conveniente que el sistema deje una huella dactilar electrónica que permita la identificación de los funcionarios de la agencia tributaria que acceden a los archivos. Cuando se guarde la información en formato papel deberá ubicarse en un archivador cerrado con llave y de acceso restringido.

14. Las autoridades competentes deben tomar precauciones al archivar o enviar información intercambiada a otros entes dentro de la administración. Solo se debe enviar la información que resulte necesaria y se deberá identificar claramente como información recibida por parte de un país firmante de un convenio, destacando que existen restricciones sobre su uso y divulgación⁴⁷

Estas reglas se ofrecen como guía razonable a seguir por las Administraciones tributarias, pero más aún, representan un modelo de “buena administración” en la materia, cuya violación difícilmente pueda no ser calificada como “falta del servicio”.

2.3. Aspecto objetivo

El CT establece que el objeto del secreto recae sobre “las informaciones”.

Va de suyo que la amplitud del concepto permite que esta noción se defina en los términos que hace el Decreto 232/010, como todo “archivo, registro o dato contenido en cualquier medio, documento o registro impreso, óptico, electrónico, magnético, químico, físico, o biológico que se encuentre en poder de los sujetos obligados”.

Esta definición se vincula adecuadamente a la información como contenido, con independencia del soporte en que se encuentra.

Así las cosas, información no es lo mismo que expediente.

Esta precisión es relevante, porque en su caso, el expediente puede ser desglosado y cierta información que no revele datos del sujeto pasivo, o que haciéndolo no permita asociarla con él, no quedará alcanzada por el secreto tributario.

El TCA, si bien en algún caso tuvo una postura un tanto restrictiva asimilando información a expediente⁴⁸, recientemente aplicó con toda prudencia el precepto legal y consideró que no existía secreto tributario en el caso de un informe solicitado por un tercero respecto de la conducta de la DGI en casos similares al suyo⁴⁹.

Nos permitimos reproducir los resultandos del fallo por ser los detalles altamente relevantes en el presente caso:

“.....comparece la parte actora ofreciendo (*prueba*) y solicitando en el apartado 2º de su escrito se intime a la demandada para que informe a través de su División Técnico Fiscal si existen antecedentes en los cuales la DGI haya relevado de la responsabilidad solidaria del artículo 21 del CT a representantes de sujetos pasivos que hayan probado su cese en tal calidad en fecha anterior a la de su comunicación al Registro Único de esa Dirección, en virtud de haberse probado la efectividad de ese cese en esa fecha anterior, o si, por el contrario, esa Administración ha considerado invariablemente como fecha de cese en tal calidad, la de comunicación a ella del cese, independientemente de la fecha en que realmente se produjo. III) comparece la demandada en plazo, deduciendo

47 MANUAL PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES TRIBUTARIO: Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006.

48 Sentencia 346 de 2005

49 Sentencia 374 de 2010

oposición a lo solicitado por la actora en el referido apartado 2° de su escrito. Adujo que lo solicitado es improcedente puesto que a efectos de analizar la responsabilidad solidaria conforme al art. 21 del CT deberá estarse a la prueba que surja de los antecedentes administrativos y que se produzca en autos, careciendo de objeto lo solicitado puesto que la respuesta surge de los propios antecedentes agregados. Además **la solicitada es inadmisibile puesto que es un medio de prueba prohibido por la ley, conforme el deber de secreto tributario impuesto a la DGI y establecido en el art. 47 del CT**”

Y el Tribunal rechazó la oposición del Fisco, atendiendo a que en *“un análisis liminar de la demanda y los dichos del actor al evacuar el traslado de la oposición a la prueba, no advierte que lo solicitado sea prohibido por la ley, o notoriamente dilatorio o no pertinente a la materia litigiosa”*.

En el mismo sentido se expresa la citada Sentencia 187/2011 del TAC 5°, al afirmar que al solicitarse la información de tributos recaudados en actividades vinculadas al control de la Dirección Nacional de Loterías y Quinielas, y de la Dirección General de Casinos, *“Con esa conceptualización global, parece claro que se trata de información de carácter público, que se encuentra en poder de la demandada, y no se advierte que informar sobre montos totales de recaudación por los conceptos aludidos lesione normativa alguna o pueda vulnerar derechos de terceros, secreto tributario o requerir especial producción, como para que la denegatoria de información encarte en alguna de las excepciones legales.”*

Es probable que en la mayoría de los casos se trate de una cuestión de prudencia al solicitar la información.

En efecto, parece extraerse de algunos casos antecedentes, que la solicitud de prueba en esta materia resulta demasiado amplia como para no vulnerar, cuando ello es procedente, lo dispuesto en el art. 47.

Tan claro resulta el hecho de que lo que califica el secreto es la vinculación de la información con una persona o personas determinadas y no el mero hecho de constar en un expediente de un tercero, que el propio Código Tributario admite el desglose de la información en el art. 54 al establecer que la consulta y retiro del expediente, permite efectuar dicha segmentación de la información.

2.4. Aspecto temporal

¿Cuánto tiempo debe permanecer el secreto de la información tributaria y desde cuando ella comienza?

La parte final parece sencilla de responder: desde que la administración tributaria obtiene la información, esto es, desde que el funcionario accede a ella en ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas, el secreto es preceptivo.

Sin embargo, la evolución tecnológica ha determinado que sea posible el envío de información por vía telemática, y con ello se produzca un eventual corrimiento de los aspectos vinculados a este tema. En estos casos, la responsabilidad estatal por la filtración

o afectación de la información secreta pese a que no pueda en rigor hablarse de violación del secreto por parte de un funcionario o del órgano, al menos en sentido positivo del concepto, generaría efectos jurídicos.⁵⁰

Si bien volveremos sobre este punto al evaluar las consecuencias de la revelación, parece claro que si el Estado establece la preceptividad de forma de remisión de información, y dicha herramienta genera filtraciones que pudieran ser evitadas, en ese caso estará comprometida al menos la responsabilidad patrimonial estatal.

Luego, por lo que refiere a la duración de la obligación de sigilo, podemos sostener que no existe límite para mantenerla.

En efecto, el art. 47 del CT no establece límites temporales al deber que instaura, ni para la Administración ni para el funcionario.

En tal sentido, la doctrina del Derecho Penal ha señalado al evaluar el delito previsto en el art. 163 del CP, que la revelación de secreto punible era una conducta que accedía a una obligación que no finalizaba con la relación funcional.

Esta postura, por otra parte, cumple lógicamente con el fundamento –fin– para el que la protección de la información ha sido instaurada.

En otro plano, se ha discutido si los actos posteriores a los procedimientos administrativos, esto es, la ejecución de una decisión en materia tributaria que son reveladores de una situación preexistente, constituyen violación del secreto tributario.

A nuestro juicio, ellos no constituyen “per se” actos violatorios del secreto tributario en tanto son necesarios o debidos. La duda surge cuando se verifican actos que exceden la mera ejecución del acto para constituirse en una verdadera promoción de la política sancionatoria y celo administrativo en la recaudación tributaria (llamado frecuentemente “percepción de riesgo”).

Hemos sostenido previamente que la satisfacción del interés general no puede implicar el sacrificio del individuo tanto que sus garantías mínimas sean anuladas, y que existen supuestos en los que la mejor intencionada vocación administrativa de promoción de la actividad recaudatoria se transforma en una verdadera desviación de poder.⁵¹

Uno de esos riesgos puede verificarse en aquellos casos en que la promoción implica la difusión de imágenes televisivas de establecimientos comerciales clausurados. Y ello sin perjuicio de lo discutible que por sí es la existencia de facultades para colocar una faja

50 Respecto de la vocación regulatoria y de la responsabilidad del Estado en materia de interconexión y flujo de datos, las normas de ajuste a la reforma tributaria (Ley 18910) incorporaron esta disposición: *ARTÍCULO 14.- El Poder Ejecutivo podrá fijar reglas y patrones técnicos que aseguren la compatibilidad, interconexión e interoperación de las redes de transacciones electrónicas, así como el correcto y seguro funcionamiento de los equipos que se conecten a ellas y de los instrumentos de pago que utilicen las redes. La Unidad Reguladora de Servicios de Comunicaciones (URSEC) establecerá los criterios para controlar la efectiva aplicación de dichas reglas y patrones. Las tarifas de interconexión deberán establecerse de común acuerdo entre las partes; en caso de no existir acuerdo, la URSEC establecerá las tarifas a aplicar.*

51 Pezzutti, Miguel: “Principios que guían la formación de la voluntad de la Administración Tributaria de denunciar ante la Justicia Penal la comisión del delito de defraudación tributaria”, en Revista Tributaria N° 199, p. 475 y sgts.

visible que evidencie la existencia de clausura.

Al respecto, la doctrina ha señalado con toda prudencia que esta hipótesis, prevista para los casos del art. 671 de la Ley 15.809, y el Decreto reglamentario 597/88 –establecimientos por temporada o que no cuentan con previa registración– no puede ser extendida sin más para los casos del régimen instaurado por la Ley 16.134 y sus modificativas.⁵²

2.5. Excepciones y levantamiento

El art. 47 establece que la información sólo puede revelarse a la Administración Tributaria y a la justicia en materia de menores, familia o penal.

La expresión Administración Tributaria refiere, obviamente, al supuesto de los funcionarios. Éstos no configuran violación del secreto cuando revelan los informes a la administración de la que dependen.

Por lo que refiere al Poder Judicial, fuera de los casos e hipótesis previstas, no es posible el levantamiento del secreto tributario. Ello incluye al TCA, el que reiteradamente ha afirmado que carece de facultades para relevar este secreto.

Resulta claro que no se requiere levantamiento cuando se trata de una causa del propio sujeto activo, esto es, cuando el contribuyente titular de la información alcanzada por el secreto acciona para obtener la nulidad de un acto.

Así el TCA sostuvo que la declaración testimonial de los funcionarios intervinientes en el procedimiento en una causa iniciada por el contribuyente, no está amparada por el secreto tributario.⁵³

En algunos otros casos, el Tribunal –si bien ha afirmado que carece de competencia para relevar el secreto tributario frente a determinada información– manifestó que “se reserva la facultad de ordenar su diligenciamiento para mejor proveer, o de un Ministro hacer lo propio para mejor estudio, conforme a lo dispuesto por el inciso 2° del art. 74 del Decreto Ley No. 15.524, de ser ello posible sin atentar contra el espíritu de la precitada disposición legal”⁵⁴

Fuera de estos supuestos, se ha dispuesto no ya la facultad del levantamiento, sino un verdadero sistema de excepciones (que algunos autores llaman de “perforaciones”) al principio del secreto de las actuaciones.

De todas ellas, quizás la más interesante sea la del art. 460 la Ley 17930, en tanto habilita la publicidad de contribuyentes que ingresen en situación de defraudación⁵⁵.

52 GUTIERREZ, Adrián, “La Clausura Tributaria”, FCU 2008, p. 422.

53 Sentencia 345 de 2004

54 Sentencias 446 y 514 de 2005

55 Artículo 460.- Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI), con aprobación del Ministerio de Economía y Finanzas, a dar a publicidad los casos de defraudación tributaria cuando el monto de los impuestos defraudados más las sanciones previstas en el artículo 93 y siguientes del Código Tributario excedan un monto de UI 1.700.000 (un millón setecientos mil unidades indexadas) o cuando, sin alcanzar dicho monto, la naturaleza de los actos incluidos en la hipótesis de defraudación, afecten el interés general, de conformidad con lo determinado en la respectiva resolución fundada de la Dirección General Impositiva (DGI). No regirá a estos efectos para la

En tales casos, y sin perjuicio de la deficiente redacción de la norma legal, hemos sostenido que no puede hacerse efectiva dicha medida sino hasta que exista acto firme, es decir, resolución que determine la existencia de la infracción que haya sido consentido por la no interposición de recursos, o por la no presentación de acción de nulidad luego de agotada la vía administrativa, o por la confirmación del acto por el TCA.

La razón es sencilla. No se trata de un alegato en contra de la ejecutividad de los actos administrativos y su virtualidad para producir efectos que no se suspenden, por regla, frente a los recursos administrativos.

Es que en realidad no es un acto de ejecución de la determinación, sino una facultad diversa. Y ella sólo puede ejercerse en un estado de certeza derivado de la firmeza del acto, ya que solo entonces podrá decirse que hubo "defraudación". Antes habrá un acto que carece de la nota de estabilidad y por ende, pasible de revisión. Si el juicio ejecutivo tributario se suspende por la interposición de la acción de nulidad, parece lógico que en este supuesto, también se aguarde a dicho estado de certeza para efectuar la publicidad.

Y por ello, si se produjese la publicación de nombres que derivan de imputaciones que luego son anuladas por el TCA, se derivará una irremediable violación del secreto consagrado en el art. 47.

En otro ámbito, es digna de análisis la situación generada por creciente práctica de suscripción de convenios de intercambio de información tributaria entre distintos países, al influjo de la creciente globalización en la materia⁵⁶.

La OCDE tiene sostenido que secreto fiscal hace referencia a las disposiciones del derecho nacional que garantizan que la información relativa a un contribuyente y a sus asuntos, permanecerán confidenciales y están protegidas frente a la divulgación desautorizada. Es, por tanto, fundamental para la cooperación en materia de intercambio de información que dicha información confidencial siga disfrutando de un nivel similar de protección cuando sea objeto de intercambio con otros países. Por esta razón cualquier información facilitada por una parte contratante debe ser tratada de manera confidencial

Dado que la confidencialidad está garantizada por el instrumento de intercambio de información y por la legislación nacional aplicable en el país que la recibe, el suministro de información no puede ser rehusado argumentando que dicho intercambio podría contravenir las normas nacionales sobre secreto fiscal.⁵⁷

En el Reino Unido, por ejemplo, cuando existen discrepancias entre la ley nacional y los convenios internacionales, la legislación que incorpora los tratados en la ley nacional especifica que el convenio tiene prioridad sobre la misma.

En Dinamarca y Suecia existe legislación que establece que cualquier tipo de restric-

administración, la obligación establecida en el artículo 47 del Código Tributario.

56 En amplio, nuestra opinión al respecto se encuentra publicada en el análisis sobre la relevancia del Derecho Administrativo Global en los tratados de intercambio de la información tributaria. Revista Tributaria 238, ver cita 58.

57 MANUAL PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES TRIBUTARIO: Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006

ción impuesta por el Estado requerido sobre el uso de la información recibida se aplicará incluso en el caso de que contradiga lo estipulado por su ley nacional.

En Estados Unidos, en cambio, si los requisitos de confidencialidad con arreglo a la ley nacional son más restrictivos que los requisitos de confidencialidad presentes en un acuerdo internacional, se utilizará el requisito más restrictivo contenido en la ley nacional.

A nuestro modo de ver, toda resolución que decide intercambiar información con otra administración requiere la certidumbre previa de que quien recibe la información dará el mismo tratamiento que tenía bajo el régimen en el que fue colectada. Si así no fuere, no se tratará de una cuestión de primacía del convenio sobre el ordenamiento interno, sino de la definición de qué se incumplirá. Y a nuestro juicio, la centralidad de la persona y su corolario, tutela de derechos subjetivos de modo efectivo, determinará que el Estado requerido deba optar por incumplir la norma de rango internacional.

Claro, además, que deberá existir siempre una instancia previa de control por parte del administrado.

En este sentido, el Decreto 313/011 consagró adecuadamente la vista previa de la solicitud formulada por el Fisco extranjero, aunque luego la limitó –de modo discutible– mediante el Decreto 378/013, a aquellas personas cuya información se requiera y tengan constituido domicilio ante la DGI.

Sin perjuicio, a nuestro entender la revelación de información a una autoridad extranjera sin que se cumplan los requisitos procedimentales ajustados a la Convención y a las normas de protección interna de los Derechos Humanos, podrá considerarse violación del secreto tributario⁵⁸

2.6. Consecuencias del incumplimiento.

En caso de revelación indebida, la administración se expone a dos consecuencias posibles: la ilegitimidad de su actuación (en consecuencia la eventual anulación de los actos dictados), y la responsabilidad patrimonial frente al damnificado.

La mayoría de los regímenes comparados consagran sanciones específicas para los funcionarios infidentes.

Estas penalidades varían en su contenido, pero en general combinan aspectos disciplinarios con económicos o incluso privativos de la libertad individual.

En Francia, la sanción por revelar información secreta se castiga en el Código Penal con un año de prisión y una multa de hasta 15.000 euros. En Alemania, los funcionarios públicos que violen el secreto fiscal pueden ser castigados con pena de prisión de hasta dos años o con una multa. En Polonia, revelar información secreta está penado con privación de libertad de seis meses a cinco años. En el Reino Unido, entre las disposiciones

⁵⁸ Pezzutti, Miguel: *Intercambio de información tributaria entre Argentina y Uruguay. Ponencia a las II Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 2013. Publicada en la Revista Tributaria N° 238, p. 37 y sgts.

sobre revelación de información se incluye pena de prisión de hasta dos años y una multa de importe ilimitado. En Nueva Zelanda, la legislación contempla penas de hasta seis meses de prisión, una multa de 15 000 dólares neozelandeses o ambas.

En Italia, un funcionario público responsable de una revelación no autorizada de información confidencial se enfrenta a penas de cárcel de entre seis meses y tres años, y si dicho funcionario ha accedido ilegalmente a las bases de datos confidenciales, las penas son de uno a cinco años de prisión.⁵⁹

En nuestro ordenamiento, la figura aplicable en estos supuestos es la de revelación de secretos (art. 163 del Código Penal), sin perjuicio de que si la revelación se verificase por motivos ajenos a la búsqueda de un fin público y donde la revelación sea herramienta para la obtención de un beneficio indebido propio o de un tercero, podría imputarse una figura diversa, como las previstas en los arts. 161 y 162 del Código (Conjunción del interés personal y del público; o abuso de funciones en casos no previstos especialmente por la ley), con un tratamiento punitivo más grave.

Este, sin embargo, no es el único reproche jurídico que se derivará de la situación planteada. El funcionario enfrentará un claro supuesto de responsabilidad disciplinaria, con la calificación además que la propia Ley efectúa de la conducta, al reputarla de falta grave. Ello ameritará incluso, y dependiendo del supuesto de acción u omisión en el caso concreto, la eventual destitución del funcionario.

Por su parte, se verificará un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración

En efecto, la violación del secreto por parte de un funcionario mediando dolo o culpa del agente, se deriva en responsabilidad patrimonial sin dificultad, puesto que se habrá verificado una falta de servicio⁶⁰

Una cuestión diversa puede plantearse cuando la revelación no surge como conducta activa, sino como acción por omisión.

En otras palabras, ¿es la Administración responsable objetivamente de la sustracción de sus bases en las que existen datos protegidos por el secreto tributario?

La cuestión no es menor y excede la ya clásica discusión que se ha planteado en doctrina aunque casi sin mayor éxito concreta en la jurisprudencia respecto del criterio objetivo de imputación de responsabilidad al Estado.

En efecto, la extracción puede bien proceder de la falta de diligencia o culpa en el cumplimiento de deberes inherentes a la custodia de la información por medios racionales. La cuestión de la responsabilidad estatal puede verse sostenida incluso en una

⁵⁹ Fuente. Manual OCDE

⁶⁰ Aplican al caso los criterios generales en materia de responsabilidad del Estado. Nuestra opinión al respecto se incluye en el artículo publicado en la Revista Tributaria 215.; también en Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Abeledo Perrot, 2010, Tomo II, p. 313. Todo ello salvo que exista falta personalísima del funcionario, lo que resulta a priori, difícil de imaginar.

perspectiva subjetiva de aquella.

En cambio, resulta un tanto más discutible definir si el Estado cumple un rol de garante respecto de la información recabada de suerte que incluso habiendo cumplido con todos los medios racionalmente prudentes para asegurar la integridad de la información, se accede a ella de todas formas.

Al respecto hemos sostenido que en esta materia existe una especie de relación proporcional directa entre el poder y el reclamo de responsabilidad, de suerte que a mayor intensidad de aquél, urge más decididamente proteger la integridad del individuo sujeto a dicho poder.

En este caso, es de esencia comprender que la Administración adquiere información que no ha sido entregada sino en función de una obligación, por lo que no parece razonable sostener que se trata de una carga que afecta, en general y por igual a todos los contribuyentes, y por ende debe ser tolerada, la pérdida, extravío, acceso o liberación involuntaria o incluso, contra la voluntad de la Administración.

No es que se esté dudando de la relevancia de la facultad administrativa de recabar información, ni su pertinencia conforme reglas de procedimiento adecuadas. De lo que se trata es que el perjuicio derivado de la utilización inadecuada de esa información, salvo hecho de la propia víctima, corresponderá a la organización estatal.

Por tanto, si la información es objeto de acceso indebido, la administración podrá ser responsabilizada indistintamente de la conducta de sus agentes.

3. Otros conflictos de derechos

En primer lugar, debería definirse si el conflicto efectivamente existe o si es posible subsanarlo mediante la definición del objeto requerido como no incompatible con el secreto tributario. Nada impide y de hecho sería recomendable que siempre que se pudiera afectar un derecho merced al derecho de otro, se consultara si existe o no intención de levantar velo protector que implicaría un eventual conflicto o tensión.

Si no se supera esta etapa, entonces, deberá evaluarse la solución en cada caso concreto.

Veamos.

Cuando la Administración plantea utilizar información de un tercero en perjuicio de otro contribuyente, asume que éste debe defenderse y que eventualmente, esa Administración podría servirse o beneficiarse –en un interés meramente secundario– de información que no puede o podría ser contrastada por quien es acusado.

El titular de la información, a su vez, pudo haber sido el denunciante de la situación o sencillamente un tercero involuntariamente vinculado al asunto.

Si se trata de lo primero, los datos e información del denunciante que pretendan ser utilizados como fundamento de un acto desfavorable al interés del acusado deben, a

nuestro juicio, ser señalados y abiertos sin duda alguna al contribuyente.⁶¹

En el caso de un tercero no denunciante la situación genera complejidades más profundas.

Por un lado, la revelación de su información implicará que el secreto será sacrificado en este aspecto puntual aun cuando, ciertamente, no implicara la publicidad irrestricta de la información. A su vez, para el afectado en el procedimiento, a falta de acceso a la información acopiada en el expediente en su contra, podría no tener otra alternativa de defensa que no pase por la apreciación de la regularidad de dicha prueba.

Veamos algunos ejemplos para comprender la trascendencia concreta de estas hipótesis:

- ¿Qué sucede si se reclama a un contribuyente por la falsedad de determinadas operaciones y por ende se objetan sus gastos, si él no puede saber el tratamiento fiscal que le dio su contraparte y que el fisco pretende en el otro caso? Porque si pretende reclamar las rentas de dichas operaciones del otro indagado, habría una contradicción que sería factor de nulidad de las actuaciones.
- En otro caso, se señala que existe conjunto económico entre varias empresas, pero no se permite el acceso a alguna de ellas, alegando por un lado la solidaridad, pero por otro impidiendo el cruce de la información en los expedientes, bajo pretexto de aplicar el art. 47 del CT
- Finalmente, una persona a la que se le señala haber desarrollado una actividad remunerada incompatible con una jubilación que goza, pero cuando requiere de la información recabada por la Administración en la empresa a la que se la vincula y que funda el reclamo contra ella, se le niega, alegando secreto tributario.

En todos estos casos resulta claro el conflicto no ya entre Administración y contribuyente, sino entre Administración y dos o más contribuyentes, y éstos eventualmente entre sí.

Y también resulta notoria la relevancia del respeto a los derechos del administrado en relación al proceso y sus garantías, a cuyos desarrollos normativos y doctrinarios remitimos.

Por ende, ante estas situaciones, la Administración no puede sino dirigir su actuación a la garantía y tutela de los derechos involucrados del modo más racionalmente equilibrado posible y sin sacrificio total de alguno de ellos salvo cuando el ordenamiento así lo prevenga, si fuere admisible.

Algunas pautas generales podrían señalarse para la actuación en tales casos:

a. En primer lugar, nadie puede ser objeto de condena o sacrificio sin permitirle acceder a todos los elementos de juicio que la administración alega como suficientes para el dictado del acto. Por ende, en ningún caso el sacrificio emergente del secreto tributario

⁶¹ Ver en extenso nuestra postura en: Gutierrez, Adrián y Pezzutti, Miguel: Régimen de la Denuncia Tributaria. En CADE, Profesionales y Empresas, Enero de 2012.

debe trasladarse a otro particular mediante el conculcamiento de su derecho a defenderse de manera adecuada.

b. Si la Administración puede, deberá determinar dentro de un expediente, qué información presenta la singularidad de referir a la intimidad del sujeto protegido, y cuál no, para de este modo, definir si existe o no secreto. Por ejemplo, a nuestro juicio, la determinación de cuál fue el período inspeccionado en una empresa no es parte de la información que se obtiene de un contribuyente y por ende no hace relación al secreto tributario. En tales casos, correspondería el desglose de las actuaciones, y se podría entregar esta información que refiere, no al contribuyente, sino a la manera de actuar de la Administración. Y eventualmente, en un caso donde se discuta la violación del principio de igualdad –porque a un contribuyente se lo inspecciona por un período más prolongado que a su competidor sin justificación alguna-, se habrán garantizado las reglas del debido proceso.

c. Si la Administración no encuentra mérito suficiente en los aspectos que posee y no están alcanzados por el secreto tributario, entonces esos motivos, en tanto no puedan ser controlados por el sujeto imputado, no habrán de considerarse y el acto quedará librado a la prueba que efectivamente posea la administración y pueda ser controlada por el afectado. De otro modo, el secreto opera como condena respecto de la garantía del debido proceso, y ello sólo para satisfacción del crédito fiscal.

d. Finalmente, cuando la Administración entienda que los hechos fundantes –información- de su decisión obedecen a una realidad común de ambos sujetos involucrados (conjunto económico, coparticipación en la circunstancia de hecho que generó la obligación tributaria, solidaridad) deberá apegarse a una conducta coherente y permitir el acceso a la información y su control por parte de todos los involucrados. Pero para ello, deberá actuar con extremada prudencia a la hora de indagar y calificar esos supuestos vínculos, para no exponer a un sacrificio indebido el derecho a la intimidad de aquellos sujetos. Esa prudencia incluirá la necesaria instancia de vista y contradicción. Si no lo hace de manera prudente, y el acto es luego anulado, se habrá configurado la violación al secreto tributario.

4. Conclusiones

El secreto de las Administraciones Tributarias no es instituto de dimensión única. Él despliega efectos y articula requerimientos de prudencia administrativa para tutelar, de manera efectiva, el derecho a la intimidad y garantizar la reserva en el ámbito de lo privado información de los particulares.

No podrá olvidarse que la Administración cuenta con esa información porque le ha sido asignado un poder exorbitante, que por tal, reclama de prudencia y celo para no configurar una hipótesis de responsabilidad ante el particular afectado.

Por ende, el secreto de la información tributaria no es un “privilegio en más” de las Administraciones ni es de disponibilidad absoluta por el Estado, siquiera en vía legislativa.

Su vigencia no obedece a una decisión legislativa. Él es, antes, consecuencia obligada de derechos preexistentes, inmanentes a la persona humana, y por ende, no son una concesión del Estado. Por este motivo, alcanza a todas las Administraciones Tributarias, incluso aquellas que no se rigen por el Código Tributario.

La tutela de ese ámbito de reserva amerita incluso su consideración frente a otros Poderes del Estado, salvo la Justicia en los supuestos en que la Ley, a título expreso, libera a la Administración de su deber por razones de interés general y de manera razonable. Deberá, en todos los casos, evitarse una injerencia arbitraria en la intimidad, incluso por parte del legislador. Esta circunstancia podrá ser relevada por el Poder Judicial, incluso considerando el necesario análisis de “convencionalidad” de la norma reglamentaria y también, en el caso la Suprema Corte de Justicia, legal.

El secreto, en tanto no es un privilegio sino una carga para las Administraciones Tributarias, no puede ser herramienta del sacrificio del derecho a tener una defensa adecuada en un proceso de tipo sancionatorio o que afecte, restringiendo, la esfera jurídica de los administrados. En tales casos, el gravamen deberá operar sobre quién debe soportarlo, es decir, la propia actividad recaudatoria. La Administración deberá abstenerse de dictar un acto si él encuentra su fundamento en aspectos que no pueden ser controlados por el acusado ni por los Jueces.