



Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente

**Dra. Carolina Zitto
Dr. José Gómez Leiza**

Diciembre, 2008

I. INTRODUCCIÓN

El tema objeto de este trabajo, se encuentra estrechamente vinculado al control que ejerce el Fisco para lograr el eficaz cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Como fuera señalado por HUERTAS *“Toda Administración tributaria tiene como misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado, mediante una eficaz aplicación de las normas relativas a sus tributos que son de su competencia. Promoviendo para ello, fundamentalmente, el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en un marco de respeto a sus derechos actuando con integridad, actuando con eficiencia y actuando con profesionalismo.*

En ese marco los objetivos estratégicos que tiene toda Administración tributaria apuntan al cumplimiento voluntario de las obligaciones, pero también a otros dos objetivos, que son combatir el fraude fiscal y detectar el incumplimiento fiscal (...)”³

Ello es llevado a cabo mediante el “control fiscal”. Este control que es legítimo y responde a dos exigencias derivadas de la propia finalidad y naturaleza de la imposición: “(...) 1) *una exigencia democrática: garantizar el respeto de la voluntad del legislador* y 2) *una exigencia de justicia: evitar que los contribuyentes honestos paguen por los defraudadores y reestablecer la*

¹ Doctora en Derecho y Ciencias Sociales – Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Funcionaria de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva e integrante de la Sala de Profesionales de la División Técnico Fiscal.

² Doctor en Derecho y Ciencias Sociales – Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Funcionario de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva e integrante de la Sala de Profesionales de la División Técnico Fiscal.

³ HUERTAS, Héctor: Exposición realizada en la Mesa Redonda celebrada el 9 de noviembre de 2005 bajo el título *“Las Facultades de la Administración tributaria”* en Revista Tributaria N° 191 Marzo – Abril 2006, p. 154.

igualdad de condiciones de competencia en el mercado entre los diferentes agentes económicos que intervinieron (...)”⁴.

El referido control es de principio. Así lo ha sostenido RODRÍGUEZ VILLALBA: *“(...) Conforme a un principio de Derecho Público, todo organismo al que se le asigna la ejecución de un cometido, cuenta con las potestades necesarias para su cumplimiento, aunque el ordenamiento jurídico no las asigne ni enumere expresamente. El límite a estas potestades estará dado por el de los derechos fundamentales reconocidos en cada sistema constitucional (...)”⁵.*

Para ejecutar con eficacia y certeza el cometido constitucional que le fuera encomendado⁶, resulta imprescindible la existencia de una regulación jurídica especial que otorgue al Fisco potestades y prerrogativas a tales efectos. Por tanto, resulta legítimo reforzar por vía legislativa las potestades que posee la Administración a la hora de ejercer el control fiscal.

Dichas potestades y prerrogativas, deberán tener por límite infranqueable las garantías individuales de los contribuyentes consagradas en el ordenamiento jurídico.

II. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE?

La doctrina ha analizado el concepto de “Estatuto del contribuyente” teniendo en cuenta las diferentes acepciones que se han dado del mismo.

Algunos autores lo definen como el conjunto de normas de rango legal que establecen de forma clara y precisa los derechos y deberes de los contribuyentes.

⁴ GUTIERREZ, Gianni y VARELA, Alberto: *“El contribuyente frente a la inspección fiscal”*, Amalio Fernández, Montevideo, 2007, ps. 211 y 212.

⁵ RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo: *“Las Facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria.”*, Revista Tributaria No. 141, Noviembre – Diciembre, 1997, p. 768.

⁶ En tal sentido el artículo 168 de la Constitución de la República establece que *“Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde (...) 18) Recaudar las rentas que, conforme a las leyes, deban serlo por sus dependencias, y darles el destino que según aquéllas corresponda”*.

Otros, como aquellos principios constitucionales recogidos por el ordenamiento jurídico que garantizan los derechos de los contribuyentes en cuanto tales.

Identificar el significado de “Estatuto del contribuyente” de la que parten los diferentes autores, nos servirá para comprender mejor las conclusiones a las que llegan respecto de la conveniencia o inconveniencia de su establecimiento en los sistemas jurídicos de cada país.

En cuanto al análisis del “Estatuto del contribuyente” como conjunto de normas legales, se analizará la postura de FERREIRO LAPATZA. Este lo definió -según lo que a su criterio se pedía en su país con el establecimiento del mismo- desde dos puntos de vista. Así expresó: *“De un lado, entiendo, con la petición de un Estatuto del Contribuyente se pide un conjunto de normas inteligibles y abarcables que fijen de forma clara, cierta y comprensible para el común de los ciudadanos los derechos y deberes que en cuanto contribuyentes les incumben. De otro, se pide un equilibrio entre los derechos y deberes del Estado que exige los tributos y del contribuyente que, como ciudadanos ha de soportarlos (...) El estatuto se entiende así como un círculo de garantías que protegen al ciudadano contribuyente frente a los abusos del poder estatal. Como un conjunto de normas que fijan el “status” del ciudadano en cuanto contribuyente (...)”*⁷

Luego de definir que se entendía por “Estatuto del contribuyente”, se mostró renuente al establecimiento del mismo por varias razones.

En primer lugar, por entender que la petición de certeza y claridad de las garantías de los contribuyentes debería ser dirigida al ordenamiento jurídico como un todo y no a la pretendida construcción de lo él llamó -*“compartimento exageradamente diferenciado o especializado dentro del Ordenamiento”*- que a su juicio no haría más que aumentar el grado de incoherencia y de contradicciones entre las distintas partes y en consecuencia, del conjunto.

En segundo lugar, por creer que la nominación de un “status” de contribuyente distinto al de ciudadano común contraría las bases jurídicas organizativas del Estado democrático. Manifestó que no cabe calificar la

⁷ FERREIRO LAPATZA, José: *“El Estatuto del Contribuyente”* en Revista Tributaria, No. 131, Marzo - Abril de 1996, p. 110.

situación del ciudadano contribuyente frente al Estado como algo distinto a la situación de sujeción general que caracteriza la situación de todo ciudadano frente a él. Reafirmando su convicción, señaló: *“La utilización de la palabra Estatuto para definir la situación jurídica del contribuyente es contraria al reconocimiento a este contribuyente de su situación como ciudadano sometido y protegido a y por todo el Ordenamiento jurídico, forzosamente uno (...) Ciertamente los trazos que acabo de dibujar pergeñan un esquema de relación entre contribuyentes y Estado que se asemeja más al esquema de la relación de poder acuñado por la dogmática alemana de la primera mitad de este siglo que al esquema de la relación que, a mi juicio, debe unir al ciudadano contribuyente con un Estado democrático (...)”*⁸

Para comprender la postura de FERREIRO LAPATZA, es necesario tener en cuenta que la misma fue establecida en respuesta al reclamo que se había producido en España a favor de la sanción de una norma que consagrara el “Estatuto de las garantías del contribuyente”, reclamo que dio lugar al proyecto de “Régimen de Derechos y Garantías de los Contribuyentes” que finalmente fue sancionado como Ley Nº 1 del 26 de febrero de 1998.

Otra acepción de “Estatuto del contribuyente” ha sido expuesta por BULIT GOÑI. Este autor⁹ diferenció lo que a su juicio parece entenderse por estatuto de derechos y garantías del contribuyente en el ordenamiento de España a raíz de la sanción de la Ley Nº 1 del 26 de febrero de 1998 -acepción sobre la que disertara FERREIRO LAPATZA- y lo que cree que conciben por tal los demás ordenamientos jurídicos.

En este último sentido, reconoce en el ordenamiento jurídico la existencia de ciertos principios generales de derecho que subdivide en:

- “principios constitucionales tributarios”: son aquellos principios constitucionales de orden general, aplicables a todo el ordenamiento jurídico y al ámbito tributario en cuanto parte del mismo. Entre ellos menciona los principios de tutela jurisdiccional, seguridad jurídica, etc.

⁸ FERREIRO LAPATZA, José: ob. cit., ps. 110 a 113.

⁹ BULIT GOÑI, E: *“Disquisiciones en torno del “Estatuto de derechos y garantías del Contribuyente” en Europa y en América”* en *“ESTUDIOS EN MEMORIA DE RAMÓN VALDÉS COSTA”*, Tomo I, Ed. F.C.U., 1era edición, octubre de 1999.

- “principios tributarios constitucionalizados”: son aquellos principios propios y específicos del campo tributario que el constituyente ha considerado dignos de una elevación expresa al texto constitucional. Sería por ejemplo, el principio de capacidad contributiva recogido en las constituciones española e italiana.

A su vez, entre dichas categorías, reconoce una intermedia en la que ubica ciertos principios generales, aplicables a todo el ordenamiento jurídico y también a la materia tributaria. En el campo tributario estos principios reciben una matización especial y diferenciada, no necesariamente extensible a los demás campos.¹⁰ Afirma que las situaciones que mencionó se verifican especialmente alrededor o dentro de los principios de legalidad e igualdad, categoría reconocida en nuestro Derecho por entre otros VALDÉS COSTA.¹¹

BULIT GOÑI entiende que conviene insistir en que los referidos principios no son compartimentos estancos, “estrellas solitarias”, sino que existen en todo ordenamiento jurídico conformado un sistema de normas de carácter garantista que no se contraponen sino que se integran¹².

Concluye que por “Estatuto del contribuyente” debe entenderse: *“Esos principios constitucionales de contenido tributario -sean constitucionales tributarios o tributarios constitucionalizados, expresos o implícitos, principios autónomos o enfatizaciones- y la concatenación o urdimbre de todos ellos, es lo que, en la acepción mas generalizada, conforma el que ha dado en llamarse desde hace tiempo el “estatuto de derechos y garantías del contribuyente.”*

*No se trata pues, de un “estatuto” entendido como ley, reglamento, norma escrita en definitiva, propia, independiente, y además, en el caso, es en la Constitución de cada país, dentro de la cual se encuentran, entre otras las disposiciones, de contenido o implicancia tributaria y que, debidamente ensambladas, conforman el referido estatuto, al que queda ajustada la relación tributaria entre el contribuyente y el Estado, de manera directa o indirecta, en todas sus manifestaciones.”*¹³

¹⁰ BULIT GOÑI, E: ob. cit. ps. 87 a 97.

¹¹ VALDÉS COSTA, Ramón: *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

¹² BULIT GOÑI, E: ob. cit. p. 98.

¹³ BULIT GOÑI, E: ob. cit. p. 104.

Una vez que identifica las posibles acepciones de “Estatuto del contribuyente”, concuerda con FERREIRO LAPATZA en que, si se lo toma desde un punto de vista teórico como ley independiente, la consagración de un estatuto deviene innecesaria por cuanto de nada sirve consagrar con rango legal principios constitucionales que forman parte del ordenamiento jurídico en su conjunto.

Sin embargo, desde un punto de vista pragmático, reconoce que el establecimiento de derechos y garantías del contribuyente *“de manera concreta, explícita y clara, en una ley de manejo común y generalizado, podría aparecer justificado”*¹⁴. Esto, en virtud de que el reconocimiento de las garantías y derechos del contribuyente en todas las Constituciones del mundo, la relación del Fisco con el contribuyente no siempre transcurre en el ámbito de los principios analizados.

En nuestro país, GUTIERREZ y VARELA han definido al “Estatuto del contribuyente” como *“un cuerpo legal que de forma orgánica disponga de normas que fijen en forma clara y comprensible para el común de los ciudadanos los derechos y deberes que en cuanto contribuyentes les incumben. Tiene por finalidad establecer un justo equilibrio entre los derechos y deberes del Fisco y del contribuyente”*.¹⁵

Estos autores, consideran que si bien los derechos del contribuyente -al tener raigambre constitucional- son preexistentes al dictado de cualquier ley, sería conveniente el establecimiento de un “Estatuto del contribuyente” que compendie sus derechos por la función didáctica que el mismo cumpliría, especialmente para los pequeños contribuyentes que generalmente se ven impedidos de acceder a un asesoramiento profesional especializado.¹⁶

III. EXPERIENCIAS EN EL DERECHO COMPARADO

En muchos países se han redactado cartas o estatutos del contribuyente donde se establecen cuáles son los derechos y deberes del contribuyente y del Fisco en la relación que los une.

¹⁴ BULIT GOÑI, E: ob. cit. p. 106.

¹⁵ GUTIERREZ, Gianni y VARELA, Alberto: ob. cit. p. 150.

¹⁶ GUTIERREZ, Gianni y VARELA Alberto: ob. cit., p. 152.

A modo de ejemplo, países como Francia¹⁷, México y Canadá, tienen un “Estatuto del contribuyente” con forma de declaración de derechos. Otros, como es el caso de España y Panamá, poseen uno que no sólo consagra derechos sino que regula aspectos como ser: el límite de tiempo de un auditoría, los documentos que puede solicitar la administración tributaria a un contribuyente, las sanciones a imponer si un contribuyente no cumple con sus obligaciones, la prescripción de los tributos, etc.

IV. ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN NUESTRO DERECHO

Nuestro país no ha dictado un conjunto de normas legales que sistematicen de manera clara y precisa los derechos de los contribuyentes. De todas formas, no puede decirse que no exista un “Estatuto del contribuyente”. Lo encontramos consagrado a nivel nacional de manera difusa en las normas constitucionales y de rango inferior que reconocen derechos de los contribuyentes. En el ámbito internacional, en las normas que consagran tales derechos y que sean jurídicamente vinculantes respecto de Uruguay.

No obstante, creemos que desde un punto de vista práctico sería conveniente una implantación sistemática del mismo que sea de fácil acceso, con el fin de dar a conocer a todo contribuyente los derechos que posee frente al Fisco. En tal sentido, dicho estatuto podría resumirse en una declaración de derechos que conviviera sin superponerse con las diferentes normas de rango constitucional y legal analizadas, sin menoscabarlas en ninguna hipótesis.

Consideramos que tan importante como el establecimiento formal de los derechos del contribuyente es el efectivo conocimiento por parte de los mismos.

IV.I. Normas Constitucionales

Diferentes normas constitucionales consagran derechos de los contribuyentes en cuanto tales.

Como señala CASSINELLI¹⁸, en el texto constitucional ubicamos los derechos subjetivos perfectos que son aquellos reconocidos por el

¹⁷ GUTIERREZ, Gianni y VARELA Alberto: ob. cit; p. 151.

¹⁸ CASSINELLI MUÑOZ, Horacio: “Los límites de los derechos humanos en la Constitución nacional” en Cursillo sobre los Derechos Humanos y sus garantías, Cuadernos de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Segunda Serie, No. 13, Montevideo 1990; véase también OCHS, Daniel: “Algunos aspectos del instituto de

constituyente que resultan ilimitables por parte del legislador, por ejemplo, el derecho de petición ante la autoridad pública¹⁹ y el derecho a recurrir los actos administrativos²⁰.

Fuera de los derechos subjetivos perfectos e ilimitables, encontramos el elenco de derechos cuyo goce puede ser limitado por razones de interés general, tal como lo prevé el artículo 7 de la Carta. Dicha limitación debe hacerse por vía de ley formal²¹.

Como lo expresara BARBAGELATA *“esos derechos se presentan como anteriores al Estado, y por serlo, como derechos que el Estado no puede desconocer: constituyen un límite insalvable para el Estado. En segundo lugar, estos derechos fundamentales, en tanto que inherentes a la naturaleza del hombre, son propios de todos los hombres (...)”*²².

Como garantías y derechos de los contribuyentes reconocidos por nuestra Constitución, encontramos el goce del derecho al honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad (no pudiendo ser privado de los mismos sino por razones de interés general), la inviolabilidad del domicilio, el derecho de defensa, la presunción de inocencia, el debido proceso legal, la responsabilidad del Estado, la inviolabilidad de la correspondencia, el derecho de petición para ante todas y cualesquiera de las autoridades de la República.

inconstitucionalidad”, Revista de Derecho Público, No. 10, Año 1997, p. 160 y 161 y RISSO FERRAND, Martín: *“Control de regularidad constitucional de las leyes que limitan o restringen Derechos Humanos en el Derecho Uruguayo”*, Revista de Derecho de la UCUDAL, No. 3, ps. 64 y 65.

¹⁹ Artículo 30 de la Constitución.

²⁰ Artículo 317 de la Constitución.

²¹ Un tema a dilucidar es si la expresión ley empleada en el art. 7 de la Carta alcanza también a los actos legislativos emanados de las Juntas Departamentales (los llamados decretos de las Juntas Departamentales) que no son ley en su sentido orgánico-formal. La Suprema Corte de Justicia ha entendido que mediante dichos actos legislativos pueden limitarse derechos fundamentales (Sentencia No. 82 del 17.07.19991), solución que recibió la crítica de la mayoría de la doctrina ius publicista. Para este problema véase in extenso RISSO FERRAND, Martín; Ob cit, p. 68.

²² BARBAGELATA, Aníbal: *“Derechos Fundamentales”*, F.C.U., 2da edición, abril de 2000, p. 18.

Asimismo, la Constitución reconoce aquellos derechos inherentes a la persona humana o que se deriven de la forma republicana de gobierno.²³ Entre ellos podemos destacar el derecho a la intimidad, el derecho al secreto por parte de los profesionales, entre otros.

- Importancia del concepto “interés general” en la relación del Fisco con el contribuyente.

El legislador se enfrenta a un doble límite al conferirle prerrogativas al Fisco.

En primer lugar, no puede afectar ninguno de los “derechos subjetivos perfectos”. Sería inconstitucional una ley que estableciera la irrecurribilidad en vía administrativa de determinados actos de la administración fiscal.

En segundo lugar, las leyes que limiten derechos individuales deben estar fundadas en un “interés general”, fundamento cuya existencia está sujeta al contralor jurisdiccional de constitucionalidad de las leyes.

A efectos de aproximarnos a una definición, partiremos de una polémica que se ha dado en nuestro medio entre algunos profesores de Derecho Público, quienes han tenido visiones opuestas respecto a las relaciones entre el “interés general” y el “interés individual”.

Un sector doctrinario (analizando las normas dictadas en ocasión de la crisis bancaria del año 2002²⁴ que invocaban como fundamento central el “interés general” y el contralor de constitucionalidad que sobre ellas realizó la Suprema Corte de Justicia²⁵) ha planteado que en nuestro ordenamiento constitucional estaría consagrada una supremacía o preeminencia del interés público o interés general sobre los intereses particulares²⁶.

²³ Arts. 7, 32, 12, 20, 23, 24, 25, 28, 30 y 72 de la Constitución Nacional de 1967 actualizada.

²⁴ Particularmente se trataba de la ley No. 17.523 que dispusieron la llamada “reprogramación” de los depósitos bancarios en moneda extranjera de los bancos República e Hipotecario al 30 de Julio de 2002.

²⁵ Dicha corriente, cita en su apoyo algunos pasajes de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 133 del 14.05.2004 que declaró la constitucionalidad de las referidas leyes dictadas en ocasión de la emergencia de la crisis bancaria.

²⁶ RODRÍGUEZ AZCUE, Gustavo: *“Principio de preminencia del interés general sobre los intereses particulares en la leyes de la crisis bancaria”* Liber Amicorum Discipulorumque José Aníbal Cagnoni, FCU, Montevideo 2005, ps. 290, 297; en un sentido similar y en la misma obra

Esta opinión es rebatida por RISSO que sostiene que el principio establecido en la Carta es exactamente opuesto al que señalan los citados autores. El principio es la protección a la tutela de los Derechos Humanos y la oración final del artículo 7 es una excepción. Para dicho autor, los derechos humanos, sean del tipo que sean no pueden ser, en principio, limitados en aras del interés general²⁷.

A nuestro juicio, dicha polémica encierra una distinta concepción de lo que debe entenderse por interés general.

Quienes sostienen la primacía del interés general, asimilan interés general a interés mayoritario. Esto surge claro del trabajo de SÁNCHEZ CARNELLI, quien expresamente afirma que el interés general puede ser considerado como la suma de los intereses individuales o el interés de la mayoría²⁸. RISSO niega tal extremo y afirma que no puede ni debe interpretarse como interés general el de las mayorías o la sumatoria de los intereses individuales²⁹.

Consideramos fundamental delimitar el concepto de “interés general”, pues dentro de las normas que limitan derechos fundamentales es posible ubicar a las leyes que otorgan prerrogativas a la Administración tributaria, otorgándole facultades con las que no cuenta ningún acreedor privado.

Del análisis de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia (SCJ) pueden extraerse una serie de requisitos que solicita para tener por acreditada la existencia del mentado concepto.

La SCJ sostiene invariablemente un elenco de argumentos dentro de los que se cuentan los siguientes:

1) No basta el rótulo -que pueden estar en la propia ley o en la exposición de motivos- de que la norma se funda en el interés general para tener por acreditadas las razones. La Corte ha destacado este extremo en reiterados pronunciamientos. Así, en sentencia del 22 de diciembre de 1986³⁰ señaló: “La

colectiva, el trabajo de Lorenzo SANCHEZ CARNELLI: “*La protección de los intereses generales*”, ps. 355 y ss.

²⁷ RISSO FERRAND, Martín: “Los “intereses individuales” y el “interés general” en la Constitución”, Tribuna del Abogado No. 143, Junio – Julio 2005, ps. 10 a 12.

²⁸ SANCHEZ CARNELLI, Lorenzo: Ob. Cit, p. 360.

²⁹ RISSO FERRAND, Martín: “Los “intereses individuales...”, Ob, cit, p. 11.

³⁰ Sentencia No. 133/1966.

Constitución confiere una discrecionalidad limitada al legislador imponiéndole que atienda a razones de interés general, por lo que, al apreciarse en el caso, la constitucionalidad o inconstitucionalidad, de las dos disposiciones legales atacadas, la Corte deberá limitarse a constatar si en concreto se han observado por el legislador las razones de interés general requeridas por la Constitución. La finalidad de la Sub-Comisión es limitar la esfera de las leyes exigiendo que sean de interés general. No será suficiente que la ley invoque un interés general, no bastará la etiqueta legislativa: la justicia puede examinar las razones invocadas.”³¹

2) La Corte no debe juzgar la oportunidad o conveniencia de la legislación sino la razonabilidad del motivo en que se funda el legislador para limitar los derechos de los particulares y una finalidad legítima. Allí se alojaría la solución de cada caso.

3) El “interés general” no resulta un concepto definible a priori sino que deberá ser precisado caso por caso. Para decirlo con otras palabras el “interés general” no sería susceptible de ser definido por concepción (o intención) sino que sólo podría serlo por extensión³².

³¹ Suprema Corte de Justicia: Sentencia del 22 de Diciembre de 1986, LJU, Caso 10.797. En dicho caso se discutía la inconstitucionalidad del decreto ley No. 15.501 el cual dispuso el pasaje a los socios cooperadores la propiedad exclusiva de viviendas que eran propiedad de las cooperativas de viviendas integradas por ellos mismos. El decreto ley impugnado modificaba la estructura de las cooperativas de viviendas deudoras del Banco Hipotecario del Uruguay, integradas por socios cooperadores usuarios transformándolas en cooperativas de propietarios. La Sentencia finalmente declaró la inconstitucionalidad por entender que se violaban los artículos 7, 32, 36 y 39 de la Constitución.

³² Para esta distinción SEOANE, José: “*Lógica y Argumento*”, Facultad de Humanidades y Ciencias de la Universidad de la República, Montevideo, 2007, p. 84.

La SCJ, en una sentencia³³ que trata estos aspectos señaló: “(...) se parte de la relatividad de los derechos consagrados en la Constitución de la República. Pues todos los derechos que ella consagra, todos y no solamente algunos, pueden ser limitados, en tanto y en cuanto el propio texto constitucional afirma que “Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieren por razones de interés general” (art. 7, último párrafo; además en lo pertinente, arts. 29, 32, 35, 37, 38, 39, 57 y 58 y ss). Dicho de otro modo, siempre es posible “privar” o – más exactamente – limitar esos derechos, en la medida en que exista un interés general superior que se estime adecuado proteger. No es admisible la idea de un derecho absoluto, pues “Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial” (Linares Quintana, Gobierno y Administración de la República Argentina, t. III, págs. 311; Cf. sentencia No. 101/91).

Del mismo modo se acepta y se mantiene el criterio que es potestad de la Corporación aplicar las reglas de razonabilidad cuando juzga si el motivo justificativo de la ley esta o no basado en el concepto de interés general. Ya la consagraba el ilustre maestro Justino Jiménez de Aréchaga, al enseñar que “(...) se ha admitido, la posibilidad de que la Suprema Corte, en los procedimientos de contralor de constitucionalidad revise la razonabilidad de ese juicio formulado acerca de las conveniencias del interés general” (La Constitución Nacional, edición de la Cámara de Senadores, 1992, t. I, pág. 226). Esto es razonabilidad del motivo invocado por el legislador, para limitar esos derechos, en función del “interés general” y no, en cambio, razonabilidad u oportunidad de la legislación misma.”

³³ Sentencia del 30 de septiembre de 1993, publicada en Revista de Derecho Público No. 10, Año 1997, ps. 145 a 158. La sentencia resolvió la constitucionalidad de la ley No. 16.243 impugnada ante una acción promovida por una entidad bancaria. Dicha ley otorgaba quitas compulsivas a cierta clase de deudores perjudicados por el fenómeno económico-monetario-cambiario acaecido en noviembre de 1982 conocido como el “quiebre de la tablita”.

Además de las quitas la ley modificaba lo pactado en los contratos de mutuo que el banco había celebrado, transformando a moneda nacional las deudas de los deudores amparados y sustituyendo el criterio de actualización de deudas por la aplicación de índices de Precios Mayoristas Agropecuarios o Índice de Precios Mayoristas de Industria y Comercio según los casos.

Y en el mismo pronunciamiento la Corte señala: *“Se asiste en definitiva a un conflicto entre derecho y el interés general o entre diversos intereses generales; en tal situación el legislador se ve abocado a la consulta del interés general superior”* y ante *“la hipótesis de verdadera necesidad, deberá preferirse y sacrificarse uno a otro, en la medida que correspondiere y según la jerarquización racional de los diversos intereses generales o derechos, que no sería otra cosa que la que contemplara el mayor beneficio para la sociedad, en la emergencia (Sent. 102/66)”* (Sentencia No. 8/93 con algún subrayado en el original). *Es que, se insiste, se debe valorar el tema, según la escala de valores que exista en el país y en un cierto tiempo, a los fines de determinar cuál es ese interés general que se califica de superior y por lo tanto permite privar o limitar otros derechos, dejándolo en su mismo plano.”*

En estos pasajes de la sentencia se resumen varios de los argumentos que la Corte ha sostenido históricamente para juzgar el ajuste a la Constitución de las leyes que limitan derechos fundamentales en aras del “interés general”. Sostiene que todos y cada uno de los derechos reconocidos en nuestra Constitución pueden ser limitados por el legislador en aras del “interés general” que el propio texto constitucional califica como superior³⁴.

De acuerdo con eso, se puede concluir que el legislador legítimamente podrá otorgarle al Fisco distintas prerrogativas a efectos de ejercer el control que la Constitución le encomienda³⁵. La regularidad de las mismas podrá ser

³⁴ Como bien señala OCHS en su nota a la Sentencia citada, no todos los derechos resultan limitables puesto que – como se analizó más arriba – no resultan limitables por parte del legislador los llamados por CASSINELLI los derechos subjetivos perfectos, para este punto OCHS, Daniel, ob, cit, p. 160 y 161.

³⁵ Art. 168 numeral 18 de la Constitución.

controlada por la SCJ³⁶ en virtud del control concentrado de constitucionalidad que existe en nuestro Derecho³⁷

IV.II. Normas legales

Diferentes normas de rango legal garantizan la eficaz protección de los derechos del contribuyente, erigiéndose en límites infranqueables respecto de las potestades que posee el Fisco al ejercer el control fiscal.

Algunas resultan ser el desarrollo de derechos expresa o implícitamente consagrados en la Constitución. Como ejemplo, podemos citar el derecho de defensa³⁸ y la inviolabilidad del domicilio³⁹.

Otras leyes consagran límites a la potestad de la administración fiscal. Entre ellas podemos mencionar las que estipulan los secretos bancario, tributario y profesional.

En nuestro derecho los límites legales se encuentran consagrados – mayoritariamente- en el artículo 68 del Código Tributario, el cual, por ejemplo limita aquellos domicilios a los que puede ingresar el Fisco sin orden de allanamiento, el plazo por el cual pueden retirarse los libros y documentos del contribuyente, los bienes que pueden ser objeto de incautación, etc.

IV.III. Normas internacionales

La Convención Interamericana de Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica, consagra la protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional, como lo expusiera VALDÉS COSTA.⁴⁰

³⁶ A vía de ejemplo recientemente se ha cuestionado la constitucionalidad del art. 463 de la ley 17.930 que faculta a la DGI a suspender el Certificado Único pasados 90 días del decreto judicial que disponga las medidas cautelares tributarias previstas en el art. 87 del Código Tributario. Para este punto véase SHAW, José Luis: *"Inconstitucionalidad de la suspensión del certificado único de la D.G.I. por medidas cautelares"*, Revista Tributaria No. 200. ps. 661 y ss. La Corte en este caso confirmó la constitucionalidad de la norma por Sentencia No. 55/2008 del 4.04.2008.

³⁷ VESCOVI, Enrique: *"Proceso de Inconstitucionalidad"* en Curso sobre el C.G.P. Tomo II, F.C.U., Montevideo, 1989, p. 236.

³⁸ Artículo 46 del Código Tributario.

³⁹ Artículo 68, literal D del Código Tributario.

⁴⁰ VALDÉS COSTA, Ramón: *"Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional"* en Revista Tributaria, Tomo XV, número 84, Mayo – Junio de 1988, ps. 207 a 231.

Dicha convención, ratificada en nuestro país por Ley N° 15.737, reconoce derechos que pertenecen a toda persona que está sujeta a su jurisdicción y vincula jurídicamente a los Estados signatarios.

La doctrina se ha planteado la hipótesis de que un Estado dictara, con posterioridad a ratificar la Convención, una norma incompatible con las disposiciones de esta. Al respecto VALDÉS COSTA, se pronunció en el siguiente sentido: *“(...) En esta materia comparto la opinión de Eduardo Jiménez de Aréchaga (...) Según este autor “no cabe duda” de que el juez internacional “fallará acordando primacía a la norma internacional sobre la interna contraria”, citando al respecto “numeroso precedentes”. En el orden interno anota que “si bien los órganos judiciales internos adoptan un criterio interpretativo muy liberal, favorable a declarar la compatibilidad entre el tratado y la ley, cuando la incompatibilidad existe de un modo cierto e indudable, se da preferencia a la ley”. Pero esto -agrega- no significa, de ningún modo que el Estado deje de ser responsable desde el punto de vista internacional (...)*⁴¹.

En lo que a la materia tributaria respecta, su expresa inclusión en la Convención incide por cuanto implica la derogación tácita de toda normativa interna incompatible con sus disposiciones, así como la obligación de Uruguay como Estado parte de dictar las normas necesarias para hacer efectiva la consagración de las garantías establecidas.

La Convención consagra expresamente, según exhaustivamente lo detallara VALDÉS COSTA⁴², los siguientes derechos: a ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal, a la jurisdicción en todos los aspectos - material y formal- de la relación jurídica tributaria, el principio del juez natural - independiente e imparcial y establecido por la ley con anterioridad al caso en el que ha de fallar-⁴³, a la indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial⁴⁴, garantías en materia punitiva que se aplican respecto de los delitos y penas relacionados con el derecho tributario y a las infracciones tributarias con sanciones punitivas para aquellos

⁴¹ VALDÉS COSTA, Ramón: ob. cit., ps. 211 y 212.

⁴² VALDÉS COSTA, Ramón: ob. cit., ps. 216 a 228.

⁴³ Art. 8.

⁴⁴ Art. 10.

que parten de su identidad sustancial con los delitos previstos en el derecho penal.

De la normativa nacional e internacional analizada, surge consagrado de manera difusa el “Estatuto del contribuyente” que nos rige.

V. INCIDENCIA DEL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

En el procedimiento administrativo es donde el Fisco hace valer la mayor parte de las prerrogativas que le fueron conferidas por el legislador, debiendo asegurarse por tanto, la eficaz protección de los derechos de los contribuyentes.

No tendría sentido consagrar el mejor “Estatuto del contribuyente”, si al mismo tiempo no se asegura un procedimiento administrativo tributario garantista de los derechos de los administrados.

Siguiendo a FOLCO⁴⁵, encontramos al lado de la obligación fundamental de pagar el tributo, otras impuestas no sólo al deudor sino a terceros que tienen distintos contenidos y que se ordenan para hacer eficaz la obligación de dar. Estas pueden ser agrupadas en:

- a) Preceptos de hacer, como los referidos al “acertamento” (ej: presentar declaraciones juradas).
- b) Preceptos de no hacer (ej: no pasar las líneas de aduana con mercaderías sujetas a derechos sino en las zonas establecidas para ello).
- c) Preceptos de tolerar, como aquellos que imponen el deber de soportar inspecciones, visitas personales, domiciliarias, etc.

Nuestro procedimiento administrativo tributario se rige básicamente por los artículos 43 a 60 del Código Tributario y por el Decreto 500/991. A su respecto, debemos destacar lo que CAJARVILLE ha denominado un proceso “jurisdiccionalización” del mismo⁴⁶.

El fin de asegurar las garantías de los particulares ha llevado a cierta “mimetización” de los procedimientos administrativos con los jurisdiccionales

⁴⁵ FOLCO, Carlos María: *“Los procedimientos de verificación de la D.G.I.”*, Criterios Tributarios No. 123, Octubre 1998, p. 91.

⁴⁶ CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: *“Procedimiento Administrativo”*, IDEA, Montevideo, 1991, p. 13.

mediante la adopción por aquéllos de las formas exteriores de estos. Desde luego, conviene tener presente que en el marco del procedimiento administrativo se está cumpliendo actividad administrativa y no jurisdiccional. No obstante, es imperioso destacar esa suerte de “jurisdiccionalización” que subraya el distinguido administrativista, redundando en un procedimiento más garantista para los administrados.

En el Decreto 500/991 ello es notorio, particularmente en materia de prueba⁴⁷, volviéndose más evidente aún si se lo compara con su antecesor, el Decreto 640/973⁴⁸.

En el marco de esta tendencia, se registra una evolución en la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), la que se muestra más celosa del ritual procedimental.⁴⁹

Por ejemplo, la actual jurisprudencia del Tribunal sentencia la nulidad del acto administrativo que no fue precedido de vista previa. No obstante, fue recién a partir del año 1993 que comenzó a exigirse invariablemente la vista previa al acto de determinación tributaria como requisito de validez⁵⁰.

En ese sentido, existen otros vicios del procedimiento administrativo que comienzan a ser denunciados con más frecuencia en la jurisprudencia del TCA. Por ejemplo, los relativos al rechazo de prueba ofrecida por el contribuyente, las pruebas obtenidas en forma ilegítima (mediante una violación de domicilio por ingresar a domicilios particulares sin la correspondiente orden de allanamiento o sin dejar las actas circunstanciadas impuestas por el Código Tributario), entre otros.

Debe resaltarse que cuando el Tribunal controla la regularidad del procedimiento administrativo en materia fiscal, analiza el empleo de las facultades discrecionales por parte de la Administración.

⁴⁷ Particularmente en los artículos 70 a 74 del Decreto 500/991.

⁴⁸ Para el régimen procedimental anterior puede consultarse: PRAT, Julio; MARTINS, Daniel Hugo; BRITO, Mariano; FRUGONE SCHIAVONE, Héctor; CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: *“Procedimiento Administrativo”*, Alcalí, Montevideo 1977, especialmente p. 61.

⁴⁹ BERRO, Federico: *“Los defectos formales del expediente administrativo en la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”*, Revista Tributaria No. 162, ps. 325 y ss.

⁵⁰ FERRARI REY, Mario: *“Oportunidades de defensa previas al acto de determinación tributaria”*, Revista Tributaria No. 168, p. 340.

Como lo destaca ALTAMIRANO⁵¹, por contraposición al derecho tributario material, donde rige el principio de “reserva de ley”, en el derecho tributario formal existe un amplio margen para la discrecionalidad del poder administrador.

La Administración tributaria no puede ejercer jamás un poder discrecional en orden a los elementos esenciales de la obligación tributaria. Es decir, a los sujetos pasivos, a la individualización del presupuesto de hecho cuya realización hace nacer dicha obligación y a los criterios en base a los cuales se determina su cuantía.

Sin embargo, en la aplicación concreta de las normas en el marco del procedimiento administrativo, es posible ubicar lo que el autor llama un “reservorio” de facultades discrecionales. Por ejemplo, son ámbitos en los que puede apreciarse el ejercicio de la potestad discrecional: el procedimiento de determinación de oficio, en la producción y valoración de la prueba, en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización y en los sistemas presuntivos.

También en materia de precios de transferencia podemos ubicar facultades discrecionales de la Administración en el empleo de los métodos previstos en el art. 41 del Título 4 del TO (o de los que se prevean en la reglamentación a dictarse) para la determinación de precios en las operaciones entre entidades vinculadas.

El contralor del empleo de esas facultades discrecionales será siempre resorte de los órganos jurisdiccionales, quienes ponderarán, en última instancia si el actuar de la Administración se ajustó a parámetros de razonabilidad.

Otro aspecto interesante, de orden procesal, donde se aprecia un cambio en la jurisprudencia del TCA, es en la posibilidad de impugnar los actos que denieguen el diligenciamiento de pruebas ofrecidas por los contribuyentes⁵².

⁵¹ ALTAMIRANO, Alejandro C: *“La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria”* en AA. VV. “El procedimiento tributario” coordinado por Alejandro ALTAMIRANO, Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 182.

⁵² Corresponde recordar que existen algunas inadmisibilidades propias de procedimiento administrativo tributario. Por ejemplo, la consagrada en el art. 59 del Código Tributario que dispone que los funcionarios que, por razón de su cargo hallan intervenido o deban intervenir en la sustanciación del expediente no podrán prestar declaración como testigos.

En ese sentido, el TCA ha sostenido que el acto que deniega en forma ilegítima el diligenciamiento de un medio de prueba propuesto por el contribuyente, constituye de por sí un acto lesivo susceptible de impugnación ante ese órgano jurisdiccional. En tal sentido, manifestó el TCA⁵³:

“(...) La Resolución en cuestión si bien es dictada dentro del procedimiento administrativo, no pueden caber dudas en cuanto a que la misma es susceptible de causar lesión y, por consiguiente, de ser impugnable (...)El Tribunal, por su parte y siguiendo a Cajarville, ha sostenido desde siempre, que el derecho de defensa no se limita a la posibilidad de que el administrado sea oído antes de dictar resolución sino también a que se diligencie la prueba admisible pertinente y conducente (ver Sent. 64/95 en Rev. de Derecho Tributario T. XXII No. 126 pág. 249).”⁵⁴.

No obstante, como manifestara FERRARI REY, esos vicios de procedimientos serán - en la mayoría de los casos – hechos valer cuando se impugne el acto final del procedimiento. Esto es, cuando se dicte acto de determinación, se declare responsabilidad solidaria, se aplique sanción administrativa, etc.⁵⁵

En tal hipótesis, el contribuyente deberá definir su estrategia y resolver si impugna el acto denegatorio de la prueba o el acto final del procedimiento.

Cabe consignar también que el TCA ha dado a esta inadmisibilidad un alcance restrictivo, ya que entiende que la misma se circunscribe únicamente al procedimiento administrativo y no al proceso contencioso anulatorio, donde los funcionarios sí podrían declarar como testigos. Dijo el TCA: “el art. 59 no puede aplicarse más allá de la esfera para la cual fue creado, no teniendo aplicación práctica en lo que hace al proceso contencioso anulatorio.” Sentencia No. 446 del 21.11.2005 en Anuario de Derecho Financiero Tomo I, Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República, 2008, p 116.

⁵³ Sentencia No. 205 del 27.04.2005.

⁵⁴ Anuario de Derecho Administrativo, Tomo XIII, Caso No. 251, p. 390.

⁵⁵ FERRARI REY, Mario: “Efectos de las irregularidades en el procedimiento administrativo tributario. Vías para su reclamación”, Revista Tributaria, Tomo XXXII, No. 185, Marzo – Abril 2005, p. 247.

La evolución de la jurisprudencia del TCA analizada, viene a confirmar el fenómeno que ha observado BLANCO⁵⁶ respecto a que el Tribunal - argumentando en base a principios y no en base a una aplicación mecánica de las normas- busca preservar los derechos de defensa de los administrados. Sobre todo considerando las posibilidades que estos hayan tenido de articular sus defensas fuera de la instancia del proceso contencioso anulatorio⁵⁷.

VI. CASOS CONTROVERSIALES

A continuación abordaremos algunos de los aspectos que han resultado polémicos en la relación del Fisco con el contribuyente. Nuestra intención no es llegar a soluciones concluyentes sino tratar de contribuir al debate en torno a posiciones que pretenden preservar la necesidad de recaudar que tiene el Estado y la defensa de los derechos de los administrados.

Debe subrayarse que sin perjuicio de la existencia de algunos desacuerdos en cuanto a los límites de las facultades que tiene la Administración fiscal, existen amplias zonas de acuerdo entre los diferentes sujetos implicados. Tanto es así que en la inmensa mayoría de las actuaciones del Fisco no se registran inconvenientes de clase alguna, contando los cuerpos inspectivos de la Administración Tributaria con la colaboración de parte de los administrados.

VI.I. ¿Pueden los inspectores ingresar a un domicilio fiscal denunciado por el contribuyente sin el consentimiento de este?

⁵⁶ BLANCO, Andrés: *“Dos tesis generales acerca del Derecho y el Derecho sancionatorio tributario”* en “Derecho Penal, Hacienda y Administración Pública” Coordinadores Mariana MALET y Diego SILVA FORNE, FCU, Montevideo, 2008, ps. 26 y 27.

⁵⁷ El ejemplo con el que BLANCO describe este fenómeno en su trabajo es el concerniente al dispar criterio seguido por el TCA en cuanto al tratamiento de los actos que resuelven solicitar la clausura de los establecimientos comerciales ante el Juzgado competente y solicitar la denuncia por el delito de defraudación tributaria ante la Justicia Penal. El autor advierte que ante dos casos que considera “sumamente semejantes” el Tribunal en el primer caso ha entendido que corresponde conferir vista previa mientras que entiende que en el segundo no corresponde.

Esta hipótesis se analizó en un fallo dictado con fecha 12 de febrero de 2008 por la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la República Argentina⁵⁸.

En el referido fallo se entendió que correspondía rechazar el planteo de nulidad formulado respecto de una inspección realizada por funcionarios de la A.F.I.P. en el domicilio fiscal de un contribuyente. Los accionantes se agraviaron en el hecho de que la diligencia impugnada habría sido llevada a cabo sin orden judicial de allanamiento y sin el consentimiento del inspeccionado. Finalmente, el fallo desestimó el pedido de nulidad basándose en la inexistencia de elementos de prueba que hagan suponer la existencia de vicios del consentimiento para la realización del procedimiento impugnado. Se sostuvo que no se trataba de un allanamiento que requiriese orden judicial.

La hipótesis a estudio refiere a aquellos casos en que el domicilio fiscal del contribuyente existe sin reunir simultáneamente las características de domicilio particular u “hogar”. Esta última situación fue analizada en la sentencia N°16/2002⁵⁹ del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Respecto a la relevancia del consentimiento del contribuyente frente a la inspección de su domicilio fiscal expresa: *“(…) Sobre el particular, dijo que debía ser descartado el argumento relativo a que los inspectores habían entrado y allanado ilegalmente el domicilio de las empresa y que la prueba obtenida de ese modo no podía ser usada en contra de aquellos. En tal sentido, señaló que del Acta de Inspección agregada a las actuaciones administrativas resultaba que el señor AA, representante legal de la empresa, no había puesto reparos y permitido el acceso de los inspectores, así como facilitado el ingreso al sistema informático. Además, había firmado el Acta sin formular objeciones de ninguna clase (...).”*

Parece claro que si el contribuyente permitió el acceso de los inspectores al domicilio de la empresa sin objeción o coacción alguna y colaboró con la inspección, no puede pretender en vía jurisdiccional alegar la nulidad de lo actuado.

⁵⁸ La Sentencia puede leerse en la Revista Jurídica Argentina “La Ley” 2008-C, C, 482 con nota de Gastón Armando MIANI.

⁵⁹ Publicada en la Revista Tributaria No. 168, p. 386 y comentada por GUTIERREZ, Gianni y VARELA, Alberto, ob, cit, p. 227 y ss.

En lo relativo a la necesidad de la orden judicial de allanamiento a los efectos de inspeccionar el domicilio fiscal del contribuyente, el fallo analizado establece: *“el art. 18 de la Constitución Nacional, al declarar que el domicilio y los papeles privados de las personas son “inviolables”, se refiere al domicilio como lugar de residencia, morada o habitación; no al domicilio fiscal constituido por exigencia legal impuesta a las personas de existencia ideal ni a los “papeles” que constituyen la documentación contable que las sociedades comerciales deben obligatoriamente llevar para ser debidamente fiscalizadas por las autoridades competentes. En otras palabras, las garantías del artículo 18 de la Constitución Nacional no alcanza al domicilio fiscal ni a la contabilidad de una sociedad comercial, y por tal razón es que el art. 35 de la ley 11.683 dispone que los funcionarios de la Dirección General Impositiva tendrán en cualquier momento amplios poderes para “inspeccionar los libros anotaciones papeles y documentos de responsables o terceros que puedan registrar las negociaciones y operaciones sujetas a fiscalización. El inc. e) de ese artículo, al establecer que dichos funcionarios podrán “recabar” la orden judicial de allanamiento, se refiere al supuesto en que, para desarrollar la tarea de fiscalización e investigación, sea necesario ingresar al domicilio particular una persona física o requisar sus papeles “privados”; pero dicha orden no es necesaria para entrar en el domicilio legal de una persona de existencia ideal, que esta debe constituir so pena de no ser autorizada a existir como tal...”*

Habiendo considerado el referido fallo y teniendo en cuenta que la normativa que nos rige es asimilable a la analizada, cabe preguntarse si es necesario obtener orden judicial de allanamiento en caso de resistencia del contribuyente a la inspección del domicilio fiscal.

La inviolabilidad del domicilio está consagrada en nuestra Constitución en el artículo 11: *“El hogar es un sagrado inviolable. De noche nadie podrá entrar en él sin consentimiento de su jefe, y de día, solo de orden expresa del Juez competente, por escrito y en los casos determinados por la ley”.*

Por su parte, el art. 68 numeral D) del Código Tributario enumera dentro de las facultades de la Administración la de *“Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.”*

En nuestro país, GUTIERREZ y VARELA⁶⁰ sostienen que en caso de resistencia a la inspección del domicilio fiscal, los inspectores no estarían habilitados a recurrir al apoyo de la fuerza pública. Ante una hipótesis de resistencia, deberían obtener una orden judicial de allanamiento emitida por autoridad judicial competente. Sin embargo, reconocen que en dicha hipótesis, la orden de allanamiento se podría obtener sin necesidad de probar que en el domicilio fiscal se encuentran pruebas determinantes para comprobar la comisión de un delito conforme a lo dispuesto en el art. 201 del CPP.

Aún en el caso de que el contribuyente haya prestado consentimiento a la inspección de su domicilio fiscal, los autores sostienen que podría revocarlo en cualquier momento. Ello obligaría a los inspectores a requerir orden judicial de allanamiento.

La doctrina nacional que se había ocupado del tema⁶¹ había sostenido la posibilidad de la Administración de requerir el auxilio de la fuerza pública.

Al respecto y sin la intención de dar una opinión acabada sobre el tema, creemos conveniente a realizar algunas puntualizaciones.

Con respecto de la inviolabilidad del domicilio establecida en nuestra Constitución, deberá tenerse en cuenta que la norma no refiere al domicilio sino más concretamente al “hogar”.

Por su parte, la norma que regula el tema en materia tributaria es el literal D) del art. 68 del Código Tributario que parecería diferenciar entre domicilio particular y fiscal exigiendo orden judicial de allanamiento para acceder al primero. De lo contrario, no habría diferenciado entre los tipos de domicilio.

Parecería existir entonces una fuerte razón de texto en nuestro Derecho que podría llevar a concluir que la Administración no necesita orden judicial de allanamiento en casos de resistencia del contribuyente a la inspección de su domicilio fiscal.

Esta interpretación sería coherente con la opinión de RODRÍGUEZ VILLALBA, citada al inicio de este trabajo, en el sentido de que las facultades de la Administración tributaria que se enumeran el Código Tributario resultan

⁶⁰ GUTIERREZ, Gianni y VARELA, Alberto, ob, cit, p. 226 y 227, en idéntico sentido se había pronunciado con anterioridad VARELA en *“Allanamiento a estudios profesionales y secreto profesional en el derecho uruguayo”*, Revista Tributaria No. 185, p. 240.

⁶¹ MONTERO TRAIBEL, J: ob, cit. p. 96

meramente enunciativas, son de principio, por lo que sólo reconocen el límite de los derechos consagrados constitucionalmente que pueden ser limitados en aras de un “interés general” calificado como superior.⁶²

Un último aspecto de esta cuestión es la importancia que da el fallo de la jurisprudencia la argentina que citamos más arriba, a la omisión del contribuyente de dejar constancia en las actas de su negativa al ingreso de los inspectores. Ese argumento resulta coincidente con el que han esgrimido nuestros tribunales en algún caso en que se ha cuestionado el accionar del Fisco.

En un recurso de amparo⁶³ planteado por un contribuyente al que la DGI le incautó cinco computadoras, la Jueza hizo caudal de la omisión del contribuyente de dejar su negativa registrada en las actas que se levantaron en ocasión de la inspección.

Parecería que la Jueza, sin ponerlo a texto expreso, termina empleando la teoría de los actos propios cuyas aplicaciones a la relación Fisco contribuyente han sido estudiadas en nuestro país recientemente.⁶⁴ En el caso, el actuar del contribuyente al no dejar constancia de su negativa, se revela como contradictorio con su reclamo judicial.

La teoría de los actos propios, al igual que el principio de la realidad consagrado en el artículo 6 del Código Tributario, resulta ser también, un camino de “doble mano” puesto que puede ser aplicada tanto a favor como en contra del contribuyente⁶⁵.

VI.II. La duración del procedimiento inspectivo y el “hábeas data” en materia fiscal

⁶² Cf. MONTERO TRAIBEL, J; ob, cit. p. 69.

⁶³ Sentencia No. 47/2005 del 20.05.2005 dictada por el Juzgado Letrado de lo Contencioso Administrativo de 2º turno, para un comentario somero de la misma véase VARELA, Alberto: “Los contribuyentes frente a las inspecciones del fisco. Facultades del Fisco y Derechos de los Contribuyentes”, Revista Tributaria No. 191, Marzo – Abril 2006, p 225.

⁶⁴ BERGSTEIN, Jonás: “*Algunas reflexiones a propósito de la regla del acto propio en materia tributaria*”, Revista Tributaria No. 205, Julio – Agosto 2008, p. 477 y ss.

⁶⁵ Cf. BERGSTEIN, Jonás: “*Algunas....*”, ob, cit, p. 503.

En materia de procedimiento administrativo, la economía, la eficacia y la eficiencia son algunos de los principios que a texto expreso enumera el art. 2º del Decreto 500/991.

Desde la perspectiva del contribuyente, el principio de seguridad jurídica, que tiene estrecha relación con los principios de legalidad, igualdad y tutela jurisdiccional⁶⁶, hace que el contribuyente inspeccionado tenga derecho a que el Fisco le informe en un plazo razonable de los resultados de la inspección, habilitándole de ese modo la posibilidad de hacer sus descargos y al final del procedimiento recurrir el acto de determinación tributaria que se dicte, si no comparte los criterios técnicos seguidos de la Administración.

En nuestro país no se ha establecido por ley un plazo de duración del procedimiento inspectivo. Frente a ello, la doctrina ha debatido acerca de cuales serían las posibles defensas para el contribuyente sometido a una inspección que se dilata indefinidamente.

ABADIE y BERGSTEIN⁶⁷ han planteado la posibilidad de promover una acción de amparo, consagrada en la Ley Nº 16.011. Esta norma prevé que pueda deducirse una acción de amparo contra la autoridad que en forma actual o inminente lesione los derechos del actor con ilegitimidad manifiesta.

Sin embargo, como lo reconocen GUTIERREZ y VARELA⁶⁸, en este caso serían prácticamente nulas las posibilidades de éxito de tal accionamiento porque faltaría la nota de manifiesta ilegitimidad. Téngase presente que la Administración no tiene un plazo legal establecido para culminar la inspección.

En Argentina, donde tampoco se ha previsto un plazo de duración de la inspección, SOLER también se muestra escéptico sobre la viabilidad del amparo por entender que la inexistencia de plazo legal para la culminación de la inspección hace que dicho recurso resulte inviable.⁶⁹

⁶⁶ Cf. VALDES DE BLENGIO, Nelly: *"El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo"*, Revista Tributaria No. 116, ps. 410 y 411.

⁶⁷ ABADIE, Felix y BERGSTEIN, Jonás: *"Facultades de la Administración para la determinación de tributos"*, Revista Tributaria No. 140, p. 531.

⁶⁸ GUTIERREZ, Gianni y VARELA, Alberto, Ob, cit; p. 267 y 268.

⁶⁹ SOLER, Osvaldo H: *"Derechos y defensas del contribuyente frente al Fisco"*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 158 y 159.

El autor propone como defensa posible plantear un recurso de “hábeas data”, previsto en el artículo 43 de la Constitución Argentina. Dicha acción se dirige contra todo acto u omisión de la autoridad pública que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos en la Constitución, para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos o privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir su supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos.

El hábeas data, dice SOLER, apunta a darle al inspeccionado certeza acerca del resultado de la inspección. Es decir, si la misma ha concluido con o sin observaciones, y con ello, además, levantar un obstáculo que impida nuevos intentos sobre los mismos hechos, impuestos y períodos⁷⁰.

La pregunta que nos surge inmediatamente es si sería posible plantear un habeas data con tal propósito en nuestro Derecho. Sobre todo, teniendo en cuenta que recientemente se aprobó y entró en vigencia en nuestro país la llamada ley de protección de datos personales N° 18.331, que regula la acción de hábeas data⁷¹.

Dicha ley regula la posibilidad de promover la llamada acción de hábeas data para la cual son competentes los Juzgados Letrado de Primera Instancia en lo Civil o en lo Contencioso Administrativo si la acción se dirigiere contra una persona pública estatal (art. 38). Como presupuesto procesal para entablar la acción la ley exige haber solicitado al responsable de la base de datos sin éxito, la obtención de los datos de los que sea titular el solicitante, su rectificación, actualización, eliminación, inclusión o supresión, no habiéndose

⁷⁰ Sobre estos aspectos véase también ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel: *“El habeas data en materia tributaria: Posibilidad de acceso del contribuyente a los datos del Fisco”*, La Ley 2003 – D. Diario del 27/05/2003 y del mismo autor *“El acceso del contribuyente a los datos del Fisco y el Hábeas Data en materia tributaria”* en AA. VV. “Procedimiento Tributario” coordinado por Alejandro ALTAMIRANO, Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 547 y ss.

⁷¹ Publicada en el Diario Oficial el día 18.08.2008. Un breve pero interesante comentario de la ley se encuentra en el trabajo de Aída NOBLÍA: *“Sobre la ley de 18.331 de protección de datos personales”*, La Ley Uruguay, Año I, No. 1, ps. 102 y ss.

dado razones suficientes por las que no corresponde lo solicitado, en el plazo previsto a tales efectos por la ley (artículos 15 y 35).

Existen determinados datos, que quedan exceptuados del derecho al acceso, rectificación y cancelación. La ley trata estas excepciones en el capítulo V denominado “Bases de Datos de Titularidad Pública”. Allí se enumera un elenco de bases de datos -las correspondientes a las Fuerzas Armadas, Organismos Policiales o de Inteligencia-, que se rigen por un estatuto particular. Por ejemplo, pueden recabar datos de particulares sin las garantías previstas en la ley y además se asegura la limitación del acceso a la información incluida en esas bases de datos.

En cuanto a esto último, se faculta a sus responsables a denegar el acceso, la rectificación o cancelación en función de los peligros que pudieran derivar para la defensa del Estado o la seguridad pública, la protección de los derechos y libertades de terceros o las necesidades de las investigaciones que se estén realizando (artículos 25 y 26).

Las bases de datos con información en materia fiscal se cuentan dentro de este elenco de bases cuya información está sujeta a una especial protección. El inciso segundo del artículo 26 establece: *“Los responsables de las bases de datos de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el inciso anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendientes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el titular de ese dato esté siendo objeto de actuaciones inspectivas.”*

Como se advierte, la información que el Fisco maneja de un contribuyente que está siendo inspeccionado puede ser siempre denegada por el responsable de la base de datos, el brindar dichos datos o no hacerlo es de una facultad absolutamente discrecional.

Por tanto, la solución propuesta por SOLER en el derecho argentino, si bien podría ser planteada en nuestro país tiene pocas posibilidades de éxito.

Finalmente, otra posibilidad que se ha planteado en nuestro país es la de promover una acción declarativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 11 del Código General del Proceso. Ante una demanda presentada por un contribuyente que estaba siendo sujeto a inspección, este reclamó que la sede

judicial determinara las obligaciones que le correspondía abonar, en virtud que consideraba que la inspección resultó excesivamente dilatada en el tiempo.

La Jueza rechazó la demanda impetrada, destacando la ausencia de normativa referente a la duración de la inspección fiscal en nuestro país. Junto a esa razón esgrimió otras de orden pragmático, como ser, que en el caso la DGI pese al tiempo que llevaba inspeccionado al contribuyente no había requerido la adopción de medidas cautelares⁷².

A efectos de evaluar la razonabilidad de la duración de los procedimientos administrativos, no puede soslayarse la actitud mantenida por los administrados. El concepto de razonabilidad es subjetivo y está estrechamente vinculado a dicha actitud. No resulta comparable un procedimiento en el cual los contribuyentes no comparecen nunca, de otro en que los contribuyentes se presentan en cada una de las oportunidades que el procedimiento les brinda, proponen pruebas, evacuan la vista previa, recurren varios actos del procedimiento etc.

Los órganos del Poder Judicial escrutan habitualmente la celeridad del trámite administrativo, en los casos en que se solicitan medidas cautelares al amparo del artículo 87 del Código Tributario. En virtud de que el plazo inicial por el que se disponen dichas medidas suele ser insuficiente para la obtención del título ejecutivo tributario, la Administración para obtener su prórroga, debe de probar que las demoras en el avance del procedimiento administrativo no le son imputables⁷³.

VI.III. El derecho a no autoincriminarse o a no declarar contra sí mismo.

Un sector de nuestra doctrina ha defendido el derecho de los inspeccionados a no declarar contra si mismos respecto de todos los aspectos de la inspección.

No debe perderse de vista -para abordar este punto- que aparecen como contrapuestos a esa facultad, un conjunto de deberes del contribuyente -y de

⁷² Sentencia del 28 de abril de 2008 del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 4º turno (Dra. Martha ALVES DE SIMAS).

⁷³ TAC 1º, Sentencia No. 66/2004, Castro (r), Salvo, Vázquez; RUDP 4/2005, p. 871.

terceros⁷⁴- como es el deber de colaboración, que les es impuesto por el artículo 70 del Código Tributario, el que en su acápite señala: “Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar con las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración (...)”

Asimismo quien omite colaborar con el Fisco comete la infracción de contravención prevista en el artículo 95 del CT: “Constituye también contravención la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.”

A diferencia de lo que dice parte de la doctrina nacional, en el sentido de que durante todo el desarrollo de la inspección el contribuyente tiene el derecho a no autoincriminarse, otros autores – en opinión que compartimos - entienden que dicha garantía no existe durante la inspección fiscal, excepto que el procedimiento tenga una vinculación directa con una investigación sobre la responsabilidad penal del contribuyente⁷⁵.

⁷⁴ Por ejemplo, aquellos a los cuales leyes especiales les imponen suministrar al Fisco información de la que dispongan.

⁷⁵ MIANI, Gastón Armando: “Allanamiento del domicilio fiscal y secuestro de documentación sin orden judicial”, LA LEY 2008-C, p. 482.