

COMISION N° 3:

REVISIÓN DE LAS FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

Reglamento de inspección. Contenido, alcance jerarquía normativa

Requerimientos que afectan derechos personalísimos o la intimidad de las personas

Utilización de elementos recabados en instancia administrativa para hacerlos valer como prueba en el juicio penal

Compatibilización con las normas de la Ley Penal Tributaria -Derecho a la no autoincriminación

Ley de habeas data. Su aplicación

Autoridades:

Presidente: Dr. Elías Lisicki

Relator: Dr. Daniel G. Pérez

Secretario: Dra. Alejandra Schneir

RESUMENES DE PANELISTAS

- LAS FACULTADES DE VERIFICACION Y FISCALIZACION Y EL DERECHO DE DEFENSA. EN LA BUSQUEDA DE UN EQUILIBRIO RAZONABLE

Dr. Ignacio Buitrago

- LOS ALLANAMIENTOS DOMICILIARIOS EN LAS LEYES 11.683 Y 24.769 Y EL PRINCIPIO DE QUE NADIE ESTA OBLIGADO A DECLARAR CONTRASI MISMO

Dr. Jorge Damarco

- INTIMIDAD ECONOMICA, DERECHOS PERSONALISIMOS Y HABEAS DATA

Dr. Vicente Oscar Díaz

- RESUMEN EXPOSICION SOBRE REGLAMENTOS DE FISCALIZACION

Dr. Roberto Sericano

Las facultades de verificación y fiscalización y el derecho de defensa. En la búsqueda de un equilibrio razonable

Dr. Ignacio J. Buitrago

I.- INTRODUCCION:

Todos aquellos aspectos que, en definitiva, engloban a la prestación debida por los responsables al pago de los tributos, debe conducir necesariamente a la atribución de ciertas facultades de contralor al organismo fiscal. Máxime en nuestro sistema de determinación de la obligación tributaria que, como es sabido, reposa en el sistema de la autodeterminación o determinación por el responsable.

La doctrina española, dentro del concepto amplio de “gestión tributaria”, ha distinguido tres actividades fundamentales, distintas y complementarias entre sí: la liquidación, la recaudación y, como enlace entre ellas, la inspección. Por la primera, se persigue la determinación de la deuda tributaria y su cuantía (en nuestra ley de procedimiento tributario, Título I, Capítulo III); la segunda, tiene por objeto la efectiva percepción de la acreencia (Título I, Capítulo XI de la ley 11.683); por su parte, la inspección resulta la auxiliar de ambas, en la medida que tiene por finalidad la investigación de los hechos imponibles y de todas aquellas circunstancias que sean relevantes para la correcta aplicación de los impuestos (Título I, Capítulo V de aquel texto normativo) (1)

Nos interesa aquí analizar en particular estas atribuciones de inspección, plasmadas en un conjunto de facultades de neto corte inquisitivo, otorgadas con el lógico fin de constatar la exactitud de los datos contenidos en la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo y, en consonancia con ello, toda circunstancia relevante desde el punto de vista impositivo. Debemos recordar que la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria es un deber que la ley le impone ante todo al contribuyente, de modo tal de trasladar la base imponible abstractamente definida por la ley reguladora de un tributo, a su base concreta e individualizada (2). La declaración jurada, no debemos olvidar, es el más importante deber formal impuesto a los administrados, un “acto debido” en virtud de disposiciones legales (3)

Ahora bien, como tuvimos oportunidad de señalar en fecha reciente (4) resulta coherente con aquél sistema que –en la medida que le incumbe a la Administración Federal de Ingresos Públicos la efectiva tutela del interés fiscal-, el mismo ordenamiento le otorgue atribuciones suficientes para llevar a cabo una eficaz gestión tributaria. Gestión que implica, como ha quedado dicho, la determinación de la deuda y su importe a través de las tareas de investigación de los hechos imponibles y de las circunstancias que hacen a una correcta liquidación.

Bastan estas consideraciones para comprender, por un lado, que esas facultades deben considerarse con amplitud, como lo exige el art. 35 de la ley 11.683. Mas, de otro, que ello no implica que pueda admitirse una colisión con garantías inherentes al individuo. Como bien dice González Arzac, (5) aquellas prerrogativas deben ser interpretadas con criterio amplio, bien que conciliándolas con otros principios jurídicos que limitan las potestades de la Administración. En esta misma dirección, tuvimos también ocasión de advertir que aquellas necesariamente entran en contacto con expresas garantías constitucionales (por caso, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles

privados, el derecho de la intimidad, el de trabajar y ejercer toda industria lícita, el acceso a la jurisdicción, etc.) (6)

Es así como quisiera desarrollar lo que a mi juicio he entendido como la búsqueda de un “equilibrio razonable” entre sendas obligaciones y derechos. No se me escapa que este concepto es de por sí vago e impreciso, ya que no se encuentra sujeto a cánones preestablecidos ni a preconceptos. Por tal motivo, la búsqueda de aquella equidistancia debe atender a hipótesis concretas, examinadas bajo el prisma de la razonabilidad.

Como con su proverbial solvencia decía García Belsunce, “... dada la facultad constitucional de reglamentar los derechos individuales, a fin de limitarlos en su ejercicio, pero con la prohibición de alterarlos en esa actividad reglamentaria, es la razonabilidad de ésta la que debe darnos el límite de su constitucionalidad o inconstitucionalidad...”. Y agregaba “...cuando esa reglamentación altera, conculca o anula los derechos individuales en función de valoraciones no suficientemente superiores ni fundadas en el bienestar general o bien común, excepcional y transitorio, o que de otra manera se evidencia una desproporción o falta de relación adecuada, lógica, entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, esa alteración es inconstitucional y cae bajo la sanción del art. 28, en cuanto por la instancia reglamentaria se esta modificando inválidamente la Constitución(7). O, para decirlo en palabras de nuestro Más Alto Tribunal, “... las leyes resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad.....”(8)

Circunscribiré el análisis de tal problemática a dos cuestiones, relacionadas entre sí. En primer lugar, su proyección frente a la utilización de facturas apócrifas; en segundo término, las consecuencias derivadas de las disposiciones contenidas en la ley 25.345.

II. La utilización de facturas apócrifas. Un fenómeno complejo y delicado.

1. La utilización de facturas apócrifas (a través de su compra o su

autogeneración) constituye un problema que, por su creciente generalización, no puede ser descuidado, en virtud de las graves y nocivas consecuencias fiscales que ello traduce.

Por dicha razón, es el que aquí se encara un campo en donde se advierte con mayor claridad la necesaria tarea de conciliación que antes hemos esbozado.

Así lo digo porque en él convergen dos cuestiones que deben ser atendidas “razonablemente”. Nos debemos preguntar en este sentido hasta qué punto puede exigirse a un contribuyente (y en qué medida) diligencia en la verificación y constatación de la veracidad de las facturas que se le entregan; pero también debemos hacerlo en orden a la atribución de facultades que necesariamente deben acordarse al organismo fiscal en procura de desterrar aquel flagelo.

Entiendo que la solución, el marco adecuado, lo brinda la jurisprudencia.

2. Antes de examinarla, resulta conveniente recordar que en la utilización de facturas apócrifas se observan básicamente dos conductas con sus correlativas consecuencias a) en el impuesto a las ganancias, el objetivo es deducir gastos del balance impositivo. El art. 37 de la ley del gravamen explicita que frente a una salida no documentada, y en la medida que no se pruebe por otros medios que ha sido efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción y además estará sujeta al pago de la tasa máxima .

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (9) ha señalado que ante la falta de individualización de los beneficiarios (a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto) quien hace la erogación está obligado a pagar el tributo (es responsable sustituto).

b) en el Impuesto al Valor Agregado, su objeto es utilizar créditos fiscales inexistentes, disminuyendo así la ecuación “débito-crédito”. Ello genera la correspondiente impugnación de la declaración y la aplicación de multa.

3. La interpretación jurisprudencial

Precisado el contexto normativo puntualizaremos aquellos fallos mas relevantes desde el punto de vista doctrinario para de ahí extraer un juicio de valor.

3.1. La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación (10) ha centrado su atención y análisis, ante todo, en la actividad desplegada por el organismo fiscal, en el convencimiento que a él le corresponde en primer lugar el control de la verificación.

En efecto, la Sala puntualizó que en el caso el organismo fiscalizador había estimado que las facturas emitidas por supuestos proveedores no respondían a la instrumentación de una prestación. Ello, debido a que, abocados a investigar a los distintos proveedores, ellos no habían presentado ninguna declaración jurada en los impuestos en que se encuentra inscripta (IVA y Ganancias) y el CAI correspondiente a las facturas emitidas era "incorrecto o no existe" según el sistema informático de la AFIP. A ello se le sumó que habiéndose concurrido al domicilio comercial declarado en las facturas impugnadas se constató que la empresa no funcionaba allí, lo mismo sucedió respecto de la visita al domicilio fiscal. Por lo demás, la imprenta no se encontraba inscripta ni pudo ser localizada en el domicilio supuestamente informado.

Dichas circunstancias fácticas llevaron a los sentenciantes a concluir que la impugnación de las facturas de los proveedores había sido adecuadamente ponderada, habida cuenta que el ente fiscalizador había demostrado suficientemente el carácter apócrifo de las facturas. En otros términos, que había sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, lo que le permitió suponer la inexistencia de los comprobantes que intentaban respaldar las operaciones denunciadas por la actora.

Por lo tanto, frente a dicha situación, la cuestión fáctica quedó desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

3.2. La Sala “B” de dicho Tribunal participó de dicho criterio. En la causa “Vialbo Construcciones” (11) hizo hincapié en que el Fisco Nacional había formulado concretas y graves impugnaciones a las facturas en cuestión, relativas a inexistencia de domicilios de imprentas y de contribuyentes inscriptos como tales, frente a lo cual el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. En este sentido, advirtió que “...no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas....claramente, una cosa es reputar la apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan

completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, sala A. 17/03/02)..... otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas, en el cual se acreditan la inexistencia del domicilio fiscal obrante en el documento, la inexistencia de la imprenta que figura inserta en el mismo, la inexistencia del proveedor como contribuyente inscripto y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, medios de pago, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés.

3.3. Por su parte, la Sala "D" del mismo Tribunal(12) participa de la misma posición.

3.4. En fecha reciente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Red Hotelera Iberoamericana SA" del 26 de agosto de este año, ha ratificado las posturas interpretativas antes expuestas. El Más Alto Tribunal (en el marco de un recurso ordinario de apelación) analizó las constancias de la causa, que evidenciaban las tareas investigativas del fisco y la ausencia de prueba en contrario.

4. A modo de conclusión

La doctrina que dimana de los fallos reseñados tiende a compatibilizar los valores en juego. Al Fisco le incumbe, de inicio, sustentar su pretensión objetiva, esto es, demostrar a través de elementos concretos y razonables, la verosimilitud de su impugnación, sin perjuicio –claro está-, del legítimo derecho del contribuyente de demostrar lo contrario. Entiendo que este criterio es el adecuado.

Pero, como veremos más adelante, en algunos casos la legislación vigente subvierte esta armonización, en claro e inconstitucional detrimento del derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente.

Es el momento oportuno para rescatar, una vez más, la decisiva función que desempeña el Tribunal Fiscal de la Nación en el sistema tributario argentino, en tanto tribunal imparcial e independiente que por su especialización asegura tanto la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración, como también resguarda -en igualdad de trato- los legítimos intereses de ésta.

Obsérvese la significación que posee un Tribunal de esta envergadura, precisamente en su amplio rol de gestión de contralor sobre los actos del ente recaudador, y que desenvuelve a partir de su obligación de arribar a la verdad material de los hechos independientemente de lo alegado por las partes y, en general, por el relevante papel que ese plexo normativo le acuerda como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones.

III. La ley 25.345 y el derecho de defensa

1. Es indudable que la naturaleza de la denominada "ley antievasión" apunta a una función de contralor, al exigir frente a determinadas circunstancias, la utilización de determinados

medios de pago sustitutivos del empleo de dinero en efectivo; se persigue así un seguimiento estricto del circuito del dinero, facilitando el control fiscal.

En efecto, su art. 1° prescribe que “no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos, o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince días desde su publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8° de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjetas de crédito. 5. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo....”.

Por su parte, su art. 2° expresa “Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Adelantamos más arriba que en algunos casos la legislación vigente subvierte la armonización deseada entre las facultades de verificación y derechos constitucionales. Este es el caso.

2. No ponemos en duda aquí la legitimidad del art. 1° de la ley, desde que, como lo ha dicho la Corte Suprema (13) el examen de un precepto debe efectuarse, en una primera etapa, a partir de la individualización de los fines perseguidos por el legislador, excluyendo la ponderación de los motivos que lo inspiraron. Y, en esta dirección, no observamos en principio objeción alguna de rango constitucional.

Pero entiendo que el art. 2° de la ley resulta objetable.

Así lo pienso porque en primer lugar crea una presunción absoluta –en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1° acreditar la veracidad de las operaciones. En definitiva, la realidad económica.

Por otra parte, la remisión al art. 14 de la ley 11.683 a efectos de proceder a intimar el pago de las diferencias resultantes, implica desconocer el alcance de la disposición a la que se reenvía y, en ultima ratio, cercenar el derecho de defensa.

En este sentido, comparto lo sostenido por un amplio sector de la doctrina(14) en el sentido que el art. 14 de la ley 11.683 refiere a las hipótesis en que el tributo que se reclama ya ha sido determinado (tal su letra expresa). Por el contrario el supuesto que aquí nos ocupa, en la medida que implica la impugnación del cómputo de una deducción, requiere necesariamente la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio (art. 17 y sgtes. de la ley 11.683).

De este modo, además, se intenta excluir del conocimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, el ajuste derivado de la impugnación. La gravedad de esta consecuencia, directamente vinculada con el ejercicio pleno del derecho de defensa, atenta contra los preceptos constitucionales que hacen a una tutela jurisdiccional efectiva.

3. Ahora bien, esta solución legal también irradia sus efectos al tratamiento de las facturas apócrifas. Si, como hemos dicho, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema de Justicia es conteste en exigir al Fisco Nacional la demostración de la razonabilidad de su impugnación y, al mismo tiempo, en reconocer el legítimo derecho del contribuyente de demostrar la

contrario, la ficción que consagra el art. 2º de marras atenta contra dicha directriz. Esto se advertirá en los casos en que el contribuyente pretenda demostrar la existencia de los comprobantes que respaldarían las operaciones denunciadas a través de la probanza de los pagos correspondientes, de haber sido hecho estos en efectivo y por importes superiores a los mil pesos.

Por lo tanto, simplemente propiciamos la reforma al art. 2º de la ley 25.345 en el sentido expuesto.

- (1) Fernando Perez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General” Ed. Civitas 1991, p.176 y sgtes.
- (2) "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" -TFN - Sala "A" - 25/2/98)
- (3) Jarach,Dino “Curso Superior de Derecho Tributario” Ed. Cima, pag. 314)
- (4) “Procedimiento Fiscal, en coautoría con las Dres. Laura Guzmán y Alejandra Sánchez Succar, Errepa, 2001, pag. 90
- (5) “Las facultades fiscalizadoras de la administración tributaria en las leyes 11.683 y 18.820”, Impuestos Tº XXIX p.840/70)
- (6) vide nota (4)
- (7) “Garantías Constitucionales” p.102
- (8) Fallos: 299:428.
- (9) “Radio Difusora Cultural”, sentencia del 9.11.2000
- (10)“Mendofood S.A.” del 21.5.02
- (11) Sentencia del 12.2.02
- (12) Aysa S.R.L. del 17.12.02
- (13)“García Pinto José c/ Mickey SA” del 5/11/1991
- (14)vid. en trabajo presentado por el Dr. Rubén Rubiolo en las 1ras. Jornadas Tributarias de Rosario, “El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo”

Los allanamientos domiciliarios en las leyes 11683 y 24769 y el principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo.

Dr. Jorge Héctor Damarco

1.- La Constitución Nacional garantiza el uso y goce de los derechos conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio. Si bien las leyes pueden disponer limitaciones o restricciones a los derechos fundadas en razones de interés público, existe un ámbito privado del individuo que debe ser respetado porque constituye su zona de intimidad o reserva. Un ámbito estrictamente reservado al individuo en el que no es posible la intromisión de terceros y en el que las acciones privadas están sólo reservadas a Dios y exenta de la autoridad de los magistrados.

El lugar físico en el que de esa forma se ejerce el uso y goce de los derechos es el domicilio . Por ello la Constitución Nacional dispone que “El domicilio es inviolable” (art. 18). Así lo dispuso también el Estatuto de 1815, cuando en su artículo 15 prescribió que “La casa de un ciudadano es un (lugar) sagrado que no puede violarse sin crimen”.

Si bien se ha dicho que como el Estado se reserva el monopolio del servicio de correos y telégrafos debe también asegurar la inviolabilidad de los papeles que se le confían para llevarlos a su destino, el principio esencial que sustenta la inviolabilidad de la “correspondencia epistolar y los papeles privados” es el mismo que funda la inviolabilidad del domicilio. En este sentido, habrá de advertirse que el artículo 18 de la Constitución Nacional no sólo se refiere a los papeles confiados al Correo sino también a los “papeles privados”. El Código Penal, el Código Procesal Penal de la Nación y la jurisprudencia han precisado que el concepto de domicilio comprende también el domicilio comercial y el domicilio profesional.

2.- La Constitución Nacional si bien protege el ámbito íntimo de la persona no descuida la posibilidad de que a través de ese ámbito se pueda comprometer el bien común. Por ello, prevé la posibilidad de que legítimamente se pueda penetrar en ese ámbito privado. El texto de la norma constitucional establece que “una ley determinara en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación”. En otras palabras, la misma norma de la Constitución Nacional que consagra la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados, autoriza al Congreso de la Nación a establecer los supuestos en los que la inviolabilidad puede ceder para permitir legítimamente invadir la esfera de privacidad.

Aun cuando a tenor del texto constitucional parecería que el Congreso debería dictar una ley especial, la doctrina de los autores y la jurisprudencia han entendido que el precepto constitucional admite que, a través de distintas leyes, el Congreso de la Nación y las legislaturas provinciales autoricen el allanamiento y ocupación.

3.- La ley 11683 y la ley 24769, expresamente prevén la posibilidad de que ello ocurra.

La ley 11683 de procedimiento impositivo, en el Capítulo V regula las potestades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar y fiscalizar los tributos. En particular, el artículo 35, inciso e) la faculta para “recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y la oportunidad en que habrá de practicarse”. Asimismo, la norma dispone que las órdenes “Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas , habilitando días y horas, su fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal”.

El pedido debe ser efectuado al juez competente. En este punto, no puede dejar de señalarse que, muchas veces, jueces incompetentes dictan las órdenes de allanamiento. Incluso, las expiden jueces que no son nacionales. El juez competente es el juez federal con competencia territorial en el lugar en el que debe practicarse el allanamiento y en los casos en que existan jueces federales con

competencia criminal y jueces federales con competencia contencioso administrativa, serán estos últimos los que la concedan. En tal sentido, resulta sumamente ilustrativo el fallo de la Sala Penal A de la Ciudad de Rosario en “Actuaciones Allanamiento Firma ‘Hijo de Francisco Muzzo SRL”, del 8 de septiembre de 1994, del que da cuenta Marisa Varela en “Doctrina Judicial Tributaria Comentada”, obra dirigida por Clara Rescia de de la Horra, Tomo 2 pág.93 y siguientes (Editorial Juris, Rosario 1996.

En relación a los requisitos establecidos por la Constitución Nacional, cabe señalar, respecto al “caso”, que la norma es susceptible de ser invocada cuando se solicita el allanamiento del domicilio para obtener un dato o una información o conocer un registro o documentación o controlar la existencia de mercaderías o materias primas o por cualquiera otra circunstancia que sea necesaria para verificar el “cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquiera presunto responsable”.

En lo que concierne a la “justificación” deberá invocarse y demostrarse la imposibilidad de llegar a conocimiento de aquél cumplimiento y de aquella fiscalización por negativa del obligado o responsable a cumplir los requerimientos efectuados. Asimismo, deberá acreditarse la urgencia de la medida que se solicita.

Dichas exigencias deben ser observadas porque no puede concebirse un pedido de allanamiento sin una razón seria que la justifique. Una invasión del ámbito de reserva del individuo sólo podrá permitirse cuando exista necesidad de efectuar la verificación y el contralor a los que alude el artículo 35 y la orden judicial sea la única forma de poder hacerlo.

La afirmación precedente implica: a) en primer lugar, que aun cuando la norma expresa “deberán ser despachadas por el juez” , ello no puede ser entendido como imponiéndole al juez la concesión de la orden solicitada. Nada más alejado del verdadero sentido del texto. Si así se lo interpretara, la pregunta que debería formularse es ¿para qué se requiere la intervención del juez?. La correcta inteligencia de la norma es que el juez debe comprobar que se configura el caso y que existen justificativos para acceder a lo solicitado.

Es claro que no será necesaria orden de allanamiento cuando exista conformidad del sujeto para acceder al domicilio. El permiso del morador es suficiente para ello.

4.- Aclarado que siempre el juez debe comprobar que están reunidos los requisitos para conceder o no la orden, corresponde señalar que para su ejecución deben aplicarse las normas del artículo 224 y siguientes del Código Procesal Penal de la Nación.

Ello significa que el “juez podrá disponer de la fuerza pública y proceder personalmente o delegar la diligencia en funcionarios de la policía. En este caso la orden será escrita y contendrá el lugar, día y hora en que la medida deberá efectuarse y el nombre del comisionado, que labrará un acta conforme a lo dispuesto en los arts. 138 y 139” del Código Procesal Penal de la Nación.

El funcionario dará fe de los actos realizados por él o cumplidos en su presencia a través del acta. Si se trata del juez y el fiscal, deberán ser asistidos obligatoriamente por un secretario. Si en cambio, se trata de funcionarios de policía o de las fuerzas de seguridad, lo serán por dos testigos que, en ningún caso podrán pertenecer a la repartición cuando se trate de las actas que acrediten los actos irreproducibles y definitivos, tales como el secuestro, inspecciones oculares y requisa personal.

El personal policial o de las fuerzas de seguridad podrá dejar constancia en el acta de las denuncias recibidas; si hubiera peligro de que cualquier demora comprometa el éxito de la

investigación, podrá hacer constar el estado de las personas, de las cosas y de los lugares, mediante inspecciones, planos, fotografías, exámenes técnicos y demás operaciones que aconseje la policía científica e interrogar a los testigos (art. 184, inciso 1, 4 y 7 del Código Procesal Penal).

El acta deberá contener la fecha; el nombre y apellido de las personas que intervengan; el motivo que ha impedido, en su caso, la intervención de las personas obligadas a asistir; la indicación de las diligencias realizadas y de su resultado; las declaraciones recibidas; si éstas fueron hechas espontáneamente o a requerimiento y si las dictaron los declarantes.

Una vez concluida o suspendida la diligencia, el acta será firmada, previa lectura, por todos los intervinientes que deban hacerlo. Cuando alguno no pudiese o no quisiera firmar, se hará mención de ello, exponiendo la razón cuando se negare a firmar. Si tuviere que firmar un ciego o un analfabeto, se le informará que el acta puede ser leída y, en su caso, suscrita por una persona de su confianza, lo que se hará constar (arts. 139 y 228 del Código Procesal Penal de la Nación).

5.- Si el registro debe efectuarse en un lugar habitado o en sus dependencias cerradas, la diligencia sólo podrá realizarse desde que salga hasta que se ponga el sol (art. 225 del Código Procesal Penal de la Nación). No obstante, se podrá realizar a cualquier hora cuando el interesado o su representante lo consientan, o en los casos sumamente graves y urgentes, o cuando peligre el orden público.

Cuando se trate de edificios públicos y oficinas administrativas, establecimientos de reunión o de recreo, el local de las asociaciones y cualquier otro lugar cerrado que no esté destinado a habitación o residencia particular, no regirá la norma que impone realizar la diligencia desde que salga hasta que se ponga el sol y deberá darse aviso a las personas a cuyo cargo estuvieren los locales, salvo que ello perjudique la investigación. Si se trata de entrar y registrar el Congreso, el juez necesitará la autorización del presidente de la Cámara respectiva (art. 226 del Código Procesal Penal de la Nación).

6.- La orden de allanamiento será notificada al que habite o posea el lugar donde deba efectuarse o, cuando esté ausente, a su encargado o, a falta de éste, a cualquier persona mayor de edad que se hallare en el lugar, prefiriendo a los familiares del primero. Al notificado se le invitará a presenciar el registro. Cuando no se encontrare a nadie, se hará constar en el acta. Practicado el registro, deberá consignarse en el acta su resultado y las circunstancias útiles para la investigación (art. 228 Código cit).

7.- El allanamiento que examinamos, previsto por el art. 35 inciso e) de la ley 11683 puede tener por objeto obtener un dato o una información, pero muchas veces se solicita para obtener documentación o elementos necesarios para la verificación y fiscalización a la que se refiere la norma, En estos casos, deberá solicitarse al juez competente que disponga el secuestro de dichos elementos. Si el caso es urgente, podrá delegarse esta medida en la policía.

Los efectos secuestrados deberán ser inventariados y puestos bajo segura custodia, a disposición del tribunal. En caso necesario podrá disponerse su depósito.

Cuando no sean necesarios los objetos secuestrados deberán ser devueltos, pudiendo hacerse tal devolución con carácter provisional y a título de depósito o imponerle al poseedor la obligación de exhibirlos cuando sea requerido para ello (art.238 del Código cit.).

El objeto del allanamiento y el secuestro debe estar especificado en la respectiva orden judicial y a dicho objeto debe limitarse la actuación de los funcionarios que realizan la diligencia. Si existen excesos por parte de los funcionarios intervinientes, ellos deben ser limitados a los términos en los

que se concedió la orden judicial. Cuando se exceda dicha orden, el juez debe restituir la situación planteada a los términos en que la concedió.

8.- En cuanto a la ley 24769, cabe recordar que su artículo 21, dispone que “cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos por la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente”.

La norma autoriza al juez a encomendar a la Administración Federal de Ingresos Públicos las diligencias que requieran las medidas de urgencia y la obtención y resguardo de los elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de los delitos descriptos por la ley 24769. En tales casos, el organismo recaudador actuará como auxiliar de la justicia y lo hará conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

La realización de las diligencias se deberá ajustar a los términos de los arts. 224 y siguientes del Código Procesal Penal de la Nación.

9.- Aquí debe ponerse nuevamente de relieve la labor que corresponde desarrollar a los jueces a efectos de determinar si se configura el “caso” y la “justificación” para conceder la orden de allanamiento. Es que no puede concebirse un pedido de allanamiento sin una razón seria que la justifique. La doctrina jurisprudencial del tribunal supremo estadounidense es aleccionador en el sentido de que la protección contra el ejercicio de los poderes y autoridades alcanzan a todos, estén o no acusados de cometer un delito y que deben concurrir elementos de juicio con suficiente aptitud para fundar la certeza que requiere la decisión judicial para conceder el allanamiento (Véase la IV Enmienda, el pronunciamiento recaído en la causa “Weeks vs. United States”, 232 UIS, 383 y el fallo de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en autos “Opal” en ERREPAR – Procedimiento Fiscal – II, 325.002.001).

La intervención del juez resulta esencial para evitar que el pedido de allanamiento se solicite para penetrar en el ámbito de la intimidad simplemente con el fin de comprobar si se puede encontrar algo. En otras palabras, la intervención judicial descarta la posibilidad de solicitar el allanamiento para “ir a pescar”, en la expresión utilizada por la doctrina jurisprudencial estadounidense.

En el caso particular que presenta la ley 24769, el juez debe comprobar si aquellas circunstancias concurren, con sujeción a lo que el mismo artículo 21 de dicha ley establece. En efecto, deben existir motivos que permitan presumir que existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la ley 24769.

El examen de la norma pone en evidencia: a) que deben existir ciertos hechos ciertos que permitan inferir que existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos descriptos por dicha ley. Aun cuando la norma exprese “motivos”, la presunción (inferencia) sólo puede surgir de hechos ciertos. Si no existe un hecho cierto, real, no puede inferirse una presunción; b) que la consecuencia de la inferencia sea que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos de la ley. En otras palabras, que de aquellos hechos se infiera que existen los mencionados elementos de juicio. Aun cuando la expresión “elementos de juicio” es genérica, debe concluirse se refiere a todo aquello que, valorado prudencialmente, pueda constituir un medio de prueba o un indicio de la comisión del delito. La ley emplea la expresión “en algún lugar”. Es una expresión incorrecta, debe

entenderse que es en un lugar determinado. No pueden otorgarse órdenes de allanamiento para “algún lugar”; c) la ley puntualiza “elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de un delito”. La utilización del adverbio “probablemente” significa verosímelmente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos de la ley. En otras palabras, que exista una apariencia de verdad acerca de dicha relación; d) en este punto, no puede dejar de señalarse la importantísima función que desempeña el juez en relación este requisito porque es él quién debe valorar esa verosimilitud. Es decir, comprobar si el caso y los justificativos a que se refiere la norma constitucional se configuran en el pedido que se le formula. Él debe tratar de preservar el ámbito de intimidad de los individuos y para ello, frente a las solicitudes que se le hagan, debe examinar la concurrencia de los requisitos necesarios para autorizar el allanamiento.

10.- Parecería que las exigencias de la norma, según nuestra interpretación eliminan la posibilidad de las operaciones de pesca, pero en definitiva y en los hechos es al juez a quién le corresponde evitar dichas operaciones.

11.- La norma indica cuando puede formularse ese pedido. No obstante, parece oportuno formular alguna consideración. El organismo recaudador si advierte que de las constancias que ha reunido en desempeño de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación surgen elementos que, desde el punto de vista objetivo, son suficientes para tener por configurado un delito, debe denunciarlo. La investigación del delito no está a cargo del organismo recaudador. Esa tarea está a cargo del fiscal que interviene en el caso.

Si formulada la denuncia, llega a su conocimiento que, en un lugar determinado, pueden existir elementos de juicio relacionados con la presunta comisión del ilícito deberá comunicarlo al fiscal y al juez que intervengan para que ellos adopten las medidas que estimen pertinentes y si lo desea, podrá solicitar orden de allanamiento y pedir el secuestro y resguardo de los efectos.

Si aun no se ha efectuado denuncia, el organismo recaudador deberá ser muy prudente en solicitar la orden de allanamiento y mucho más deberá serlo el juez al analizar si se dan los presupuestos para ordenarlo. Es que, en este caso aun no existen elementos suficientes para efectuar la denuncia y, por ello, no se investiga la comisión de un delito. Por esta razón, en estos supuestos, se requerirá un análisis minucioso de las razones invocadas y los elementos ciertos que lleven a la certeza de que es necesario el allanamiento para asegurar un indicio o un medio de prueba o probar la existencia de un hecho que puede constituir delito. En estos casos, el allanamiento sólo puede tener carácter excepcional y debe denegarse cuando prima facie, con los elementos reunidos en ese momento, no aparezca como probable la vinculación de los supuestos elementos que estarían en “algún lugar” con la presunta comisión de un delito o cuando de los elementos ya reunidos no pueda inferirse la posible comisión de un ilícito.

12.- Finalmente, no puede dejar de señalarse que existe doctrina jurisprudencial de los tribunales penales (CNPenal Económico, Sala A, autos “Mazzieri”, Impuestos Tomo LII-B-2851) que afirma que cuando el artículo 224 del Código Procesal Penal emplea el término “policía” como sustantivo común, no se quiso referir a una repartición pública como puede ser la Policía Federal Argentina sino a la función policial que puede ser ejercida por otras reparticiones públicas, como la Administración Federal de Ingresos Públicos a quién le correspondería la policía económica. En otras palabras, conforme a dicha interpretación sin necesidad de invocar la ley 24769, podría encomendarse a la AFIP la gestión de las órdenes de allanamiento.

Si así fuera, la ley 24769 sería sobreabundante porque simplemente explicitaría una posibilidad de actuación que ya estaba reconocida por el Código Procesal Penal de la Nación.

Sin embargo, no puede pasar inadvertido que a través de la norma que comentamos y en razón del carácter eminentemente técnico de la actividad desplegada por la AFIP, se ha querido facultar a este organismo para que pueda preservar los elementos de juicio que de acuerdo a su criterio técnico puedan ser aptos para probar la comisión de un delito. Es por ello que, en tales casos, la ley dispone que a ella, como auxiliar de la justicia, se le encomendará la obtención y resguardo de los aludido elementos de juicio.

13.- Por lo demás, cuando no se observen los requisitos y exigencias establecidas por la leyes para la legitimidad de los allanamientos y secuestro de efectos la consecuencia no puede ser otra que la nulidad de los actos viciados y por ello quedan invalidados, como medios de prueba, los elementos obtenidos ilegítimamente.

La expuesta, es la única consecuencia compatible con el principio de juridicidad que debe presidir el obrar de la Administración Pública en un estado de derecho.

Así, en la causa “Magnoni”, la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico (“Impuestos”, Tomo LI-B-2118), consideró nulo el allanamiento por falta de orden judicial, puntualizando entre otras consideraciones que la participación de la Gendarmería Nacional, aparte de no estar comprendida entre los sujetos a los que la ley autoriza a convocar en su auxilio, “supone un contorno en el que la aquiescencia de la persona que se enfrenta al despliegue de la fuerza no equivale a una expresión auténtica de consentimiento”.

14.- Las consideraciones efectuadas en torno al allanamiento solicitado en los términos de la ley 11683 son extensivas al pedido invocando la ley 24769. A ello, debe agregarse que cuando se trata de una orden judicial impartida en los términos de la ley 24769, la policía podrá aprehender a los presuntos culpables en los términos del artículo 184 inciso 8ª del Código Procesal Penal de la Nación.

Asimismo, la policía podrá proceder al allanamiento de morada sin previa autorización judicial en caso de que algún imputado de un delito a quien se persigue para su aprehensión se introduzca en una casa o local o cuando se denunciare que personas extrañas han sido vistas mientras se introducían en una casa o local, con indicios manifiestos de ir a cometer un delito (véase art. 227, inciso 2º y 3º del Código cit).

15.- En lo que respecta a las consecuencias de los allanamientos ilegales es conocida la regla de exclusión, según la cual no resulta judicialmente válida la prueba obtenida por medios ilegales. La regla sentada por la Corte Suprema de Estados Unidos a partir del ya citado caso “Weeks”, si bien cuenta con la aceptación de la doctrina y originó algunos precedentes judiciales en el mismo sentido por parte de nuestra Corte Suprema de Justicia (entre otros, “Charles”, Fallos 46:36), sin embargo no permite afirmar que esta sea la línea jurisprudencial del Alto Tribunal, en razón del distinto criterio seguido en otros precedentes (Fallos Fallos 301:6769).

De todos modos, no puede dejar de señalarse el alto contenido ético del pronunciamiento recaído en los autos “Diego Enrique Fiorentino” (Fallos 306:1752) en que se puntualizó que la buena administración de justicia no puede admitir la posibilidad de sustentar un pronunciamiento judicial sobre la base de elementos secuestrados como consecuencia de un procedimiento ilegítimo y que la invalidez del registro domiciliario así realizado produce la invalidez del acto de secuestro.

Sin duda, la doctrina expuesta es la única que resulta compatible con la concepción del moderno estado de derecho que supone que los individuos y el Estado se someten al orden jurídico legalmente establecido. Admitir que las autoridades públicas pueda apartarse de los mandatos de

Constitución y la ley equivaldría a la aceptación de las desviaciones de poder y, en definitiva a la convalidación de los regímenes basados en la pura voluntad del gobernante.

16.- Asimismo, no puede dejar de señalarse que muchas veces el organismo recaudador excede el objeto de lo autorizado judicialmente. Ello se verifica en muchas ocasiones, como es el caso de los estudios profesionales de abogados y contadores. En estos supuestos es frecuente que la orden de allanamiento sea concedida para proceder al secuestro de la documentación existente en el estudio y que se vincula con determinado contribuyente. Lamentablemente, en muchos de estos casos, el organismo recaudador secuestra toda la documentación que encuentra en el estudio perteneciente a otras personas, distintas al contribuyente en cuestión. Ello obliga a que los profesionales, celosos custodiados del secreto profesional y en resguardo de los intereses de sus clientes, deban plantear la nulidad de los procedimientos realizados y solicitar la devolución de la documentación secuestrada (véase sent. de la CNacApel ContAdmFed, Sala II, en autos: “dic/Carlos Kahan”).

17.- El estado o presunción de inocencia es un principio fundamental del derecho penal liberal. Por ello, la Constitución Nacional y las leyes exigen que nadie puede ser penado sin juicio previo (art. 18 CN), en el que se demuestre que el hecho ilícito ocurrió, que es imputable a determinado sujeto, que éste es imputable, que ha obrado con culpa o dolo y que no concurren circunstancias eximentes de responsabilidad.

Para la determinación de los extremos señalados deben existir elementos de prueba que lleven al juez a la certeza absoluta de la responsabilidad del sujeto, porque si tiene alguna duda deberá aplicar otro principio del derecho penal “in dubio pro reo” que lo llevará a disponer la absolución.

La Constitución Nacional (art. 18) establece que “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. La fórmula que consagra la Constitución Nacional y otras constituciones de su misma raíz histórica y filosófica es una reacción contra las prácticas inquisitoriales que obligaban a acusarse y culparse a sí mismo. Si se admitiera la “obligación de declarar contra sí mismo”, se abriría un fértil campo para el desarrollo de regímenes políticos denigrantes de la condición humana y se terminaría admitiendo la tortura como método para conocer la “verdad”.

El principio significa que para el conocimiento de la “verdad”, la “la obligación de declarar contra sí mismo” no puede constituir un elemento de prueba admisible y ello impide, por un lado, que el legislador cree sanciones para inducir a los individuos a declarar cuando saben que si lo hacen “declaran contra sí mismos” y, por otro, que los órganos administrativos y judiciales utilicen técnicas coercitivas que conduzcan al mismo resultado. Por ello mismo, el art. 296 del Código Procesal Penal de la Nación prohíbe que se requiera al imputado el juramento o la promesa de decir verdad porque podría colocárselo frente a un problema de conciencia, “cual sería la disyuntiva de faltar a su juramento de decir verdad” y ello rige tanto para la declaración de quién es juzgado por delitos, faltas o contravenciones (CSJN, Fallos 281:177).

18.- La cuestión que plantea la materia tributaria está referida a las facultades que la ley 11683 otorga a la AFIP para realizar sus actividades de verificación, fiscalización y determinación de los tributos y a la obligación de colaboración que la ley pone en cabeza de los obligados.

En este punto cabe señalar que el incumplimiento de los deberes formales de los obligados está sancionado con multa por el artículo 39 de la ley 11683, razón por la cual, frente a las facultades de la AFIP en la sustanciación de los procedimientos operativos o reglados que realiza, nos encontramos con un sujeto que debe colaborar bajo apercibimiento de sanción.

Es posible que durante el trámite de dichos procedimientos el obligado vierta manifestaciones volcadas en actas, entregue documentación o brinde información que, llegado el caso, constituya el sustento de la denuncia penal que formule la AFIP en los términos de la ley 24769. En otras palabras que haya declarado contra sí mismo.

Los precedentes del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las causas “Funke” y “Saunders” son aleccionadoras e indican el correcto criterio que debe seguir la interpretación en el derecho argentino porque los principios aplicables tanto a los procedimientos penales como tributarios no difieren de los del derecho argentino. “La declaración obtenida bajo medios coactivos... no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada”.

No está en discusión que el organismo fiscal debe cumplir con sus funciones y que para ello debe verificar, fiscalizar y determinar los tributos. En el curso de los procedimientos pertinentes pueden plantearse muchas situaciones e hipótesis distintas, pero no cabe duda que la solución posible para conciliar la actividad del organismo recaudador con el respeto de los principios que asegura la Constitución Nacional es que la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cualesquiera de los procedimientos indicados, advierta o prevenga al obligado que la actividad que desarrolla puede constituir al mismo tiempo la investigación de un delito de la ley 24769 y que el obligado se encuentra amparado por el principio consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

INTIMIDAD ECONOMICA, DERECHOS PERSONALISIMOS Y HABEAS DATA

Dr. Vicente Oscar Díaz

Advertencia: He de expresarme sobre el tema asignado por el Señor Presidente de la Comisión con el alcance de Derecho que se requiere para el mismo, con el único objeto de ilustrar el juego constitucional que subyace en el mismo.

Se trata de una visión renovada de institutos jurídicos que ningún asesor tributario debe desconocer so pena de brindar servicios fuera de toda validez; habida cuenta que la evolución del Derecho ha traído nuevas exigencias de conocimientos profesionales imposibles de ignorar.

No dudo que desde la visión oficialista se puede discrepar como mi tesis, empero, de una discusión fecunda y fundada en verdades la Comisión habrá de llegar a su cometido que, a no dudar, dará satisfacción objetiva a los periodistas convocados

I.-INTIMIDAD ECONOMICA

El tema de epígrafe tiene gran trascendencia para

los negocios globalizados cuyo resultado repercute en la imposición local, como en los propios negocios locales.

De inicio para que los periodistas tengan una

aproximación al tema a abordar y al límite del contenido de los requerimientos de información que puede solicitar la autoridad tributaria en ejercicio de sus atribuciones legales, debemos advertir que ello

NO permite:

- 1) requerir con que frecuencia el informante ha tomado contacto con el informado
- 2) la razón por la cual ha optado en tener relaciones de trascendencia tributaria con el sujeto informado

Empero ello no impide y lo consideramos muy atendible, con las limitaciones que expondremos en otro apartado que, las autoridades fiscales libren requerimiento de información con el objeto de facilitar el control de los precios de transacciones internacionales.

En dicho alcance, y con la prudencia debida, la DGI está facultada a requerir información sobre la relación de la empresa local con una extranjera acerca del método de determinar los precios de transferencia; información que está limitada al uso de los elementos contables.

También la inspección está facultada legalmente a verificar la base de dichos precios de transferencia declarados en sede aduanera como valor de los bienes sujetos a imposición local, sin que su aceptación en los cánones regulados por el Código Aduanero sea un impedimento para que la DGI los verifique en su real dimensión a los efectos de determinar, en especial, la base imponible del impuesto al valor agregado que recae sobre la importación de bienes (¹)

No obstante lo que antecede, va de suyo que la inspección tributaria no puede ser intrusa en la *intimidad económica* del contribuyente, porque dicha intimidad, opera como derecho protegido constitucionalmente en el sistema de formación de precios de transferencia

La temática referida a los precios de transferencia, en la configuración que a dicho término se le asigna en el mundo moderno, ha llegado tardía a nuestro país en comparación con otros países, México por ejemplo, con bastantes y pronunciados defectos de implementación como se manifiesta en el párrafo anterior.

Todo lo atinente a los precios de transferencia ha emergido como uno de los más prominentes usos de la tributación internacional a partir de la década de los 80. (²)

¹(V.O. Díaz “Consideración y análisis de la base imponible del hecho importación en el IVA...”Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Diciembre de 1996,Sección Doctrina, criterio que es compartido por el Dictamen s/n de la SubDirección General de Asuntos Legales de la Dirección General Impositiva, referenciado en el Boletín n° 514 de dicho organismo del año 1996)

²(Jill Pagan and J. Soctt Wilkie “ Transfer pricing strategy in a global economy” IBFD Publications”

Sin embargo desde el inicio, la OCDE en su informe del año 1979 recomendaba prudencia en la aplicación de la sistemática determinativa de los precios de transferencia, como garantía de equidad y justicia tributaria (³)

Es conocido y no se puede negar que una utilización artificial de los precios de transferencia entre empresas vinculadas, que es a la postre el objeto de regulación y verificación por parte de las autoridades fiscales, desemboca en algunos casos en una disminución del rendimiento impositivo que un Estado no desea.

Pero también es conocido que las alteraciones o desviaciones respecto de los precios de libre competencia no tienen siempre como objetivo hacer fluctuar en el espacio la verdadera dimensión de la obligación tributaria.

Es el caso de dos empresas pertenecientes a la misma comunidad internacional que pactan precios diversos de la libre competencia por razones ajenas a una posible evasión fiscal, es decir, apelan a dicho mecanismo con el propósito de colocar recursos financieros en un determinado lugar o eludir controles de cambio.

Existen supuestos que empresas vinculadas pactan precios “inter-negocios” del cual no existe mercado de comparación, y se pacta un precio peculiar porque en la realidad, efectivamente las circunstancias contractuales son también peculiares.

Bajo esta alternativa expondremos el siguiente ejemplo. La empresa “ZZ” del Grupo INCON cede a la empresa “BB” del mismo grupo la explotación de una patente.

Esta negociación admite que se materialice mediante el pago de un “royalty” o en su defecto, por un canon más bajo, por la simple razón que en virtud que tiene “ZZ” sobre el uso de la patente, los riesgos que corre en dicha cesión son menores.

Esta conducta de “ZZ” no debe merecer ajuste sobre precio de transferencia en razón de las posibilidades que dicha empresa de vigilar la utilización de la patente ocasionan un riesgo menor si tuviera que ceder el derecho de explotación de la patente a un sujeto extraño con quien no tuviera relación y por ende no pudiera controlar, lo cual es perfectamente valuable

Por otra parte es extremadamente difícil establecer el precio de mercado bajo el método “arm's length” cuando la producción se vende casi en su totalidad “cross border” (⁴), para el caso de una compañía de alta tecnología.

A su vez cabe preguntarse si el método de establecer precios de transferencias comparables es idóneo sobre una empresa que vende un solo producto o es ineficiente cuando se venden múltiples productos de línea.

Vito Tanzi alerta algo digno de consideración y ello no es otra cosa que las características técnicas de muchos productos modernos hacen que el control de los precios de transferencia resulte sumamente difícil, donde las Administraciones tributarias asignan un creciente

³(G. Maisto “ General Report “ Transfer pricing in the absence of comparable market prices” 46th Congress of de International Fiscal Association, Cancun, Mexico 1992.En dicho Congreso produjo un excelente relato por la República Argentina el Dr. Jorge Asiain)

⁴(**extrafrontera**)

volumen de recursos administrativos en un intento de enfrentar este problema, que puede resultar inútil a largo plazo.⁽⁵⁾

Lo que antecede lleva a formular consideraciones sobre el alcance que pueden efectuar los fiscos en la tarea pre y post de verificación de los precios de transferencias.

Es suficientemente conocido que el ejercicio de la inspección y normativa administrativa tributaria es la mayor intromisión del Estado en la actividad privada de los particulares

Los límites al deber de información, tema que ocupa nuestra atención, no puede mitigarse por sostener la AFIP la simple consideración que, la supremacía de los intereses públicos, son supra frente a los derechos o intereses particulares

La Constitución Nacional otorga al contribuyente el derecho a guardar secretos sobre sus decisiones privadas; y las que conforman directa e indirectamente la fijación y formación del precio es uno de dichas garantías.

La Carta Magna, interpretada como contrato social, en un país no socialista, protege al ciudadano de revelar a terceros, materia de alta sensibilidad comercial y de secretos comerciales concerniente con su aplicación

El exigir revelar, por vía compulsiva, al Fisco secretos comerciales o información financiera o comercial, que es privilegiada y confidencial del administrado, importa una exigencia arbitraria que vulnera la garantía constitucional de la intimidad.,y acarrea el grave peligro de dañar la posición competitiva en el mercado del informante

Todavía se recuerda el escándalo suscitado en años pasados en el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de Alemania y Suecia, donde al “filtrarse” cierta confidencialidad de antecedentes de comercio de contribuyentes suecos, prácticamente algunas empresas sufrieron el riesgo de perder el mercado internacional que poseían (6)

Es por ello especialmente que, el intercambio de información de secretos comerciales está directamente restringido en los tratados de doble imposición internacional y es así que la ley doméstica de los Estados Unidos, de Norte América limita severamente el intercambio de dicha información especial y privada.

Obsérvese que la Directiva del Mercado Común 77/799 precluye el intercambio de información entre administraciones tributarias cuando en ello está comprendido secretos comerciales.

La norma obrante en la Sección 7.04 del “Revenue Procedure” (7)indica que en la hipótesis de ser necesario e imprescindible requerir información sensitiva a la privacidad económica que pone en claro la posición competitiva del requerido, deberá negociarse un mecanismo que permita la verificación por una autoridad competente foránea, sin descubrir la información en poder de la Autoridad local.(8)

⁵“ El impacto de la globalización económica en la tributación” XXXII Asamblea General de CIAT, Bahía, Brasil, 1998)

⁶(International Tax Review,1986,pag. 345)

⁷(“The IRS Revenue procedure”19/11/96,publicacion oficial)

⁸(J.E. Bischel “ Protection of confidential information in tax matters” The tax international journal n° 2,1993.Entiendo que la lectura de este autor es fundamental, por la experiencia que posee para desentrañar los objetivos del presente trabajo, a cuyas conclusiones me adhiero en un todo. La tesis de este autor debe ser analizada desde el ángulo de las garantías de los administrados y del posible uso que

Sin embargo esta norma tampoco muestra una garantía plena a favor del particular.,porque no existe un seguro que la autoridad foránea no distribuya a terceros el intercambio de información negociada

En un Estado de Derecho, la plena eficacia del ordenamiento constitucional, debidamente interpretado, en el marco de la seguridad jurídica, limita al poder público, no solo en las relaciones del derecho tributario sustantivo, sino que tal limitación es aplicable al derecho tributario formal, el cual se lo merita a la luz del texto constitucional.

Bajo esta advertencia a todo contribuyente le compete tener una esfera reservada en la cual desenvuelve sus decisiones comerciales, sin que la indiscreción encuestadora del poder administrador, tenga acceso a ella, donde el concepto de *“intimidad económica”* es un integrante del concepto de intimidad amparado por la Constitución Nacional, lo que la doctrina sajona denomina derecho de “privacy”⁹.

Es decir, que el derecho a la intimidad abarca todos los aspectos interiores, reservados de la vida de una persona, y forma parte del mismo como integrante articulado; como un fondo material del otro, todo lo que se refiere al fluir, administrar, origen y destino de sus medios materiales.¹⁰

Hoy en día, teoría que no compartimos, parecería que en la AFIP se entiende que existe un “privilegiun fisci”, que puede arrasarse sin mella la “intimidad económica”. Ello no es otra cosa que invocar un interés general como sinónimo de superiores, tan solo por mera comodidad de los burócratas.

Reconocemos, como bien lo tiene reiterado la pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que no existen derechos absolutos, pero también se conoce que la discrecionalidad administrativa la limita constitucionalmente en su ejercicio, el principio de no agredir derechos de los administrados.

Empero, para captar información, la conducta de la inspección debe circunscribirse tan solo a datos que no exceden de efectiva trascendencia tributaria, porque lo contrario se insertaría como una intromisión en la decisión privada de precios del administrado.

La inspección no está facultada para solicitar información privilegiada de privacidad, que no está referida a una operación realizada en concreto, y está vedado petitionar en información lo que puede conferir al contribuyente una ventaja competitiva en el mercado.

Cuando la inspección tributaria vulnera lo que antecede, lo cual es un verdadero exceso administrativo, lo que realiza en realidad el inspector es violar contra la ley, el secreto comercial, el que puede definirse como *“ cualquier fórmula, posesión, compilación información usada en el propio negocio, por la cual existe la oportunidad de obtener una ventaja sobre los competidores que no conocen el uso de tal secreto ”*¹¹

La inspección tributaria en la verificación de los precios de transferencia no puede solicitar información sobre la estrategia comercial del contribuyente; o información relativa al entorno

puede hacer la Administración de la información colectada, que en algunos casos opera como una declaración contra el propio informante.,tesis a la que también se adhiere Frank Sperterr “ Confidential privacy in bussines and taxes)

⁹(I,Stitt “Revenue exchange of information” British Tax Review” 1985 pag. 267)

¹⁰(Robert Bringer “Tax privacy” Paper of Harvard Tax Law, 1993,Boston,USA)

¹¹(Conf.Milgrim R.M ”Milgrim on trade secrets”Vol. 1,Matthew Bender,New York)

de la empresa, o exigir declarar al Fisco un secreto de privacidad como es la situación financiera del contribuyente.

La expresión “secretos comerciales” abarca medio de infamación, fórmulas, propiedad, compilación, programas, fallas de mercado, métodos, técnicas o procesos derivados de un valor económico independiente, actual o potencial, los cuales no es generalmente conocido y que no puede ser alcanzado por propios medios por terceros sujetos, visto que dichos terceros solo pueden obtener dichos secretos si se descubre su uso.

Esta es la razón para mantener a ultranza el secreto de la “privacidad económica”,

En concordancia, “secreto comercial” es cualquier información que puede ser usada en la misma operación o en los negocios por otras empresas lo cual hace suficiente valuable y secreto ello como actual y potencial ventaja económica sobre otros

Queremos enfatizar, para disipar toda duda posible, que la inspección tributaria no es un medio idóneo para agraviar una información valuable, donde el valor representa el secreto para el propietario y muchos de los secretos constituyen una ventaja sobre los competidores que no tienen acceso al mismo

Una prueba del “valor” consiste directamente en las inversiones que el empresario ha invertido en el descubrimiento de un derecho o bien; para su uso exclusivo, cuyo traspaso al Fisco, lo hace de valor cero (¹²).

Si bien el Fisco tiene facultades para verificar los beneficios de un sujeto, ello no significa que la autoridad pública, mediante exigencias desmedidas, afecten el mecanismo de mercado en contra al principio fundamental de libre mercado

De una primera aproximación, aparece el pedido de ciertos datos que son irrelevantes para llegar a la determinación del método, lo que se transforma, mas que en una obligación de hacer, en una obligación patrimonial por el tiempo que se debe malgastar en la confección de lo requerido por la Administración

En un caso similar caratulado “Yamaha Motor Corp USA v. IRS” el Tribunal Federal de la Ciudad de los Angeles sentenció que los pedidos de información sobre precios de transferencias que son costosos, lentos, extensivos e incompresivos” carecen de objeto y del cumplimiento exigido, porque solo atienden a formar metodología para el Fisco sin existir un caso concreto para tal petición (¹³)

Cabe tener presente que autores de prestigio han advertido que el Departamento de Tesoro de los Estados Unidos es inhábil para usar métodos legales tendientes a compeler la entrega de información como se propicia en nuestro país (¹⁴)

Téngase presente que existe jurisprudencia internacional en la materia que subraya los abusos que cometen las autoridades fiscales en el estudio de los elementos exigidos a los administrados (¹⁵).

¹²(JURISPRUDENCIA “KOCH ENGINEERING CO. v.FAULCONER 610 P.2D 1094-1980 ETC)

¹³(Tax Court Jugde Mary Ann Cohen)

¹⁴(Emil Sunley,Edward Maguire and John Wills “United States Sección 482 White Paper “ Transfer Prining for intangibles” Edited por Fred de Hosson ,Kluwer Law and Taxation Publishers”,Boston 1989)

Las comunidades de negocios internacionales no son ajenas a la advertencia que funda esta advertencia, porque si las Administraciones fiscales, se creen validadas a intervenir en las decisiones empresariales, la libertad de comercio pasará a ser directamente una regulación de la AFIP.

La inspección debe preservar su accionar sin agravar derechos de administrado, porque, debidamente

entendida, la Constitución Nacional interdicta la arbitrariedad de los poderes públicos, punto que es fundamental para el análisis de la discrecionalidad.

En casos como el que ocupa nuestra atención, estamos, como enseña el autor alemán Ehmke., ante un caso que la discrecionalidad de inspección no puede ser ejercida fuera del supuesto de hecho que la norma le atribuye., o lo que es lo mismo que decir, que la AFIP cree que existen derechos “*debilitados*”⁽¹⁶⁾ en cabeza de los requeridos en información

La proyección de los derechos supra consagrados por el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional generan una renovación de las atribuciones de la inspección tributaria, y de todo el derecho administrativo en general, donde se somete a la Administración al reconocimiento expreso de los derechos fundamentales del administrado, recordando que el Fisco, como organismo público aparece necesariamente despojado de los privilegios tradicionales que sean incompatibles con el orden público de los derechos a favor de las personas, para garantizar de ese modo en forma indestructible el estatuto jurídico político del contribuyente.

Un tiempo futuro nos permitirá conocer si la Administración Tributaria a través de los órganos de inspección es la dueña absoluta de los derechos menoscabados de los administrados, o por si al contrario, el respeto a las decisiones privadas del individuo son todavía privativas y exclusivas del mismo

Michel Conant nos ilustra que si bien la Constitución define la determinación legal en todo lo que atañe a la política tributaria, ello no significa que tal determinación se transforme en un cheque en blanco para infringir daño al sector privado en lo atinente a sus derechos protegidos

La Constitución no ha sido dictada para decretar perdedores a los ciudadanos, sino para la protección de los mismos ante los excesos del poder público (¹⁷)

Desde la perspectiva de las finanzas públicas los derechos que invocamos están a favor del contribuyente como elementos de la protección comunitaria, los que operan como derechos positivos, (¹⁸)

El accionar de la inspección no puede quebrar la neutralidad moral que debe imperar en toda norma de pretensión legal, y ello es suficiente para desentrañar sus objetivos

Lo que debe merecer la debida atención es considerar cual es el límite de las atribuciones de la inspección tributaria para requerir información del contribuyente en el ámbito internacional.

¹⁵(“Westreco Inc” Tranfer Pringing report, vol 1 n° 11,USA)

¹⁶(Juan Andrés Muñoz “Los límites de los derechos fundamentales...” Aranzadi,Pamplona,España,1998)

¹⁷(“The constitution and the economy” University of Oklahoma Press”

¹⁸(Holmes and Sustein “ The cost of rights”W.W. Norton &Company” London U.K)

Si bien no negamos el ejercicio de tal atribución debidamente equilibrada en los cánones garantistas para el administrado, va de suyo que ello encuentra sólidos impedimentos cuando sedan las siguientes circunstancias

3)La solicitud de información se refiere a impuestos no contemplados en una convención entre países;

4) El país que realiza la solicitud no ha agotado sus recursos internos para obtener la información;

5)El país que hace la solicitud requiere información que no es posible obtener bajo legislación interna

6)La legislación del país que requiere la información no contempla la confidencialidad de la misma, y por lo tanto no puede garantizar que la información recibida sea utilizada apropiadamente.

II.DERECHOS PERSONALISIMOS

_____ Me introduciré acto seguido en el tema de este apartado, que, a mi entender en la época actual y en la equilibrada relación fisco-contribuyente tiene gran importancia

Para ello cabe recordar que la inspección tributaria en el ejercicio de su cometido, está obligada a los deberes de *secreto* y *sigilo*, y que si bien el derecho al propio secreto puede entenderse cedido ante las facultades inquisitivas ello tiene límites precisos, imposibles de ignorar cuando se divulgan datos que hacen al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen del inspeccionado (¹⁹)

¹⁹(Caso concreto en la actuación pública del Director General de la Dirección General Impositiva en la conferencia brindada por televisión sobre la personalidad del contribuyente Alberto Samid, divulgando datos confidenciales y reproducida por el Diario “ Clarín” en su edición del 10 de agosto de 1996,lo cual acredita una palmaria violación por parte de los funcionarios públicos de lo regulado por el art 101 de la ley 11.683.Por otra parte y con remisión a nuestro libro “La seguridad jurídica en los procesos tributarios” el Juzgado en lo Penal Económico n° 8 en la causa “Adolfo Bullrich S.A. y otros s/ley 23.771 expresó que tanto la captación de información por la DGI como las difusiones ostentosas de datos obtenidos en procedimientos de dudosa puridad jurídica, en abierta contradicción a la ley 11.683 y a la ley penal tributaria han transformado las garantías y seguridad jurídica del administrado en un presupuesto de papel, ya que dicha información no se encuentra resguardada del secreto exigido que impone la legislación. La violación del deber de secreto y sigilo se volvió a repetir.,por parte de la Administración Silvani en la causa “Fassi Lavalle” operando la misma como una precondena violatoria de toda garantía constitucional. En la causa penal tributaria contra este último contribuyente, expediente n° 18856,el Señor Juez Penal Económico Dr. Julio Cruciani, el día 3 /11/99 al elevar la misma a juicio oral, hizo resaltar la inoperancia e ineptitud, y lo que es peor, la arbitrariedad del órgano recaudador. A todo debe agregarse, según el Juez Cruciani, el accionar acusatorio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se refuerza con la función también acusatoria del Ministerio Público Fiscal, es decir que todo el poder del aparato estatal se vuelve contra el simple contribuyente, lo que en la jerga popular sería “dos contra uno” Con posterioridad, en los comienzos del 2000, la Administración Silvani hizo trascender informalmente por voceros oficiosos en distintos diarios y canales de televisión que se iniciarían acciones penales tributarias contra determinadas personas de exposición pública, una de ellas la Sra. Valeria Mazza, lo que originó una acción de “habeas data” para impedir que se divulgaran datos donde no existía la comprobación de hechos concretos contra dicha contribuyente.)

Si hacemos dicha advertencia la misma tiene razón de ser. En efecto, en el 45° Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (I.F.A) se precisó que por ante el ejercicio de potestades exorbitantes de la Administración en funciones de verificación e inspección tributaria corresponde que la autoridad pública solo puede utilizar la información colectada por esa vía para el fin primario perseguido debiendo permanecer reservada a todo otro efecto⁽²⁰⁾

Por Dictamen (DAL) N° 47/99 la Dirección General Impositiva ha interpretado que no existe impedimento legal para informar a un Juzgado, si un contribuyente se encuentra inscripto en los registros de esa repartición, por cuanto el dato solicitado no es de contenido patrimonial.

En cambio, dicho Dictamen interpreta que se encuentra amparado por el principio de reserva informar si un sujeto reviste o no la calidad de gran contribuyente, dado que ello tiene contenido patrimonial⁽²¹⁾

Del análisis pausado de las atribuciones antes mencionadas surge incuestionable que el poder de fiscalizar está referido siempre a situaciones tributarias mediante lo cual la Inspección obtiene explicaciones del accionar del administrado.

En este alcance la Inspección está facultada para exigir la justificación de la documentación que acredita hechos tributarios, *empero ello tiene como límite el intento de penetrar en hechos privados de los cuales no se manifiesta una situación tributaria concreta.*

Sin embargo, conviene precisar para no incurrir en falsas apreciaciones que el derecho a la intimidad no ampara a la instrumentación del flujo económico del inspeccionado materializado a título de ejemplo en los depósitos bancarios.

Queremos dejar aclarado una vez más en forma expresa, como se anticipara en capítulos anteriores, que a la inspección tributaria le está vedado en forma absoluta introducirse en el ámbito de los derechos personalísimos de los administrados.

Cuando la Inspección efectúa requerimientos para conocer el estado civil y nombre del cónyuge del requerido está violando la ley.

Los derechos personalísimos, conforme lo explica Velez Sarfield son de la esfera propia del individuo, no están sujetos a disposición de la autoridad administrativa, y no pueden generar otro estado del que proviene de su propia condición⁽²²⁾

Violar tal prohibición importa violar el ámbito de privacidad que consagra la Constitución Nacional, y aceptar la espurea vigencia de un estado policial ello no es patrón que rige en nuestro ordenamiento positivo actualmente⁽²³⁾

Dicho en otras palabras el derecho a la intimidad o a la vida privada genera una facultad para su titular de excluir a terceros y al Estado del ámbito reservado de su personalidad⁽²⁴⁾

²⁰(“Chaiers de droit fiscal”,Barcelona ;España,1991)

²¹ (**Alberto Baldo “Jurisprudencia administrativa” Doctrina Tributaria,Errepar n° 240**)

²²(**Doctrina del art. 498 del Código Civil con cita de Machado**)

²³(**Tesis desarrollada por el Señor Juez, Dr.Julio Cruciani en la causa “Rey Luis” entre otras**)

²⁴ (Jorge Córdoba y Julio Sánchez Torres “Derechos personalísimos” Alveroni Ediciones, 1996)

Como bien lo define Ana Laura Cabezuelo Arenas, el atributo mas importante de la intimidad, como núcleo central de la personalidad, es la facultad de exclusión de los demás; de abstención de injerencias por parte de otro en lo que se refiere a la toma de conocimientos intrusiva (25)

Mónica Ramón advierte, al definir el derecho a la intimidad, como aquel por el cual todo individuo puede impedir que los aspectos privados de su vida sean conocidos por terceros o tomen estado público, pudiendo ejercerlo como derecho público contra el Estado (26)

De ello se puede extraer la primacía de los derechos personalísimos en el ámbito de la privacidad del contribuyente, con relación a los requerimientos de la inspección tributaria sobre información propia

Bajo esta advertencia resulta una petición

totalmente ilegal por parte de la inspección tributaria cuando la misma intenta hacer detallar el consumido del contribuyente en forma directa o elusiva

Consecuentemente el derecho a la intimidad como sustancia de los derechos personalísimos es el derecho inherente a todo administrado que garantiza el desenvolvimiento de la vida de su titular y su conducta dentro del ámbito privado, sin injerencias ni intromisiones provenientes de terceros o del Estado, siempre que ese desenvolvimiento no afecte la moral pública (art. 19 de la C.Nacional)

III.GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL HABEAS DATA

Finalmente me ocuparé de un tema de escaso

tratamiento en la doctrina del derecho tributaria no obstante la enorme importancia que se le asigna al mismo en el derecho moderno o en los llamados derechos constitucionales de segunda generación.

El ejercicio de este moderno derecho constitucional, que debe poner en vigencia el requerido al librar la inspección tributaria el primer requerimiento de información, se basa en dotar al administrado de un plano de garantías que consiste en solicitar previa adecuación del procedimiento de inspección a las disposiciones legales vigentes.

En forma previa a la prosecución de toda fiscalización, el organismo recaudador está obligado brindar una serie de precisiones con el fin de no violentar derechos constitucionales del inspeccionado lo cual consiste en el cumplimiento de la garantía constitucional de protección de datos personales conforme lo regula el art. 43 de la Constitución Nacional y la ley 25.326

La reforma de la Constitución Nacional llevada a

cabo en el año 1994, más allá de incorporar al texto constitucional en forma expresa la acción de amparo en su artículo 43, introdujo, en el mismo precepto, por primera vez en el derecho positivo nacional el instituto del *Habeas Data*.

²⁵ ("Derecho a la intimidad",Tirant Monografías,Valencia 1998)

²⁶ ("Los derechos humanos como límite de la potestad tributaria" XXIX Jornadas Tributarias,Mar del Plata,1999,Argentina.)

Y, obviamente, se trata de un derecho particular que se diferencia de cualquiera de los derechos que la propia Constitución permite tutelar mediante la acción de amparo que el mismo artículo 43 de la norma fundamental también regula.

Tal como ha sido reiteradamente puntualizado tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, el derecho que esta garantía constitucional tutela es el derecho a la protección de datos, el cual, de acuerdo a lo puntualizado por el Superior Tribunal Constitucional de España, consiste en *“un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea al Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso. Estos poderes de disposición y control sobre los datos personales, que constituyen parte del contenido del derecho fundamental a la protección de datos se concretan jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero, sea el Estado o un particular. Y ese derecho a consentir el conocimiento y tratamiento, informático o no, de los datos personales, requiere como complemento indispensable, por un lado, la facultad de saber en todo momento quién dispone de esos datos personales y a qué uso los está sometiendo, y, por otro lado, el poder de oponerse a esa posición y usos”* (sentencia 292/2000 del 30 de noviembre de 2000).

<p>Este derecho ha sido objeto de expresa reglamentación por parte de la ley 25.326, norma que constituye la reglamentación del instituto del Habeas Data previsto en el artículo 43 de la Constitución Nacional.</p>

En primer lugar, debemos señalar que la ley 25.326 es plenamente aplicable en el ámbito tributario y, por lo tanto, debe ser de estricto cumplimiento en el transcurso de una verificación impositiva como la que se lleva a cabo con relación a todo administrado.

Para demostrar la aplicación de esta ley en materia tributaria cabe señalar, en primer lugar, que la información que los organismos de recaudación tributaria pueden recolectar de los contribuyentes y responsables con el fin del cumplimiento de las potestades que las normas le atribuyen, queda claramente comprendida dentro del objeto de protección del instituto del Habeas Data.

En efecto, el artículo 1° de la ley 25.326 establece que dicha norma *“tiene por objeto la protección integral de los datos personales”*, mientras que el artículo 2° de la norma define como dato personal a la *“información de cualquier tipo referida a personas físicas o jurídicas o de existencia ideal determinada o determinables”*.

No puede caber duda alguna en cuanto a que los datos que los organismos de recaudación y gestión tributaria recopilan a los efectos de verificar el cumplimiento que de las normas tributarias formales y sustanciales hacen los contribuyentes y responsables, son datos personales en los términos de la ley 25.236.

Desde el mismo momento en que un contribuyente se inscribe ante el organismo recaudador y manifiesta en dicha oportunidad sus datos filiatorios, la actividad que desempeña, su domicilio comercial, etc., está aportando al organismo público datos personales que luego se irán complementando en el tiempo mediante el aporte de nuevos datos por parte del propio contribuyente, y mediante el ejercicio, por parte de la Administración tributaria, de sus potestades de verificación y fiscalización.

En segundo lugar, corresponde señalar que el conjunto de estos datos personales del contribuyente son almacenados por la Administración tributaria en registros o bases de datos que reúnen las características de los registros o bases de datos cuya información permite ser resguardada mediante la acción de Habeas Data.

El artículo 2° de la ley 25.236 define a los archivos, registros, bases o bancos de datos como “*al conjunto organizado de datos personales que sean objeto de tratamiento o procesamiento, electrónico o no, cualquiera que fuere la modalidad de su formación, almacenamiento, organización o acceso*”.

A partir de ello corresponde analizar si los datos en poder de la administración: 1) conforman un conjunto organizado de datos personales; 2) son objeto de tratamiento o procesamiento; y 3) si la forma de su recolección o almacenamiento influye en la caracterización de su organización como una base de datos cuyo contenido es susceptible de ser tutelado mediante la acción de Habeas Data.

Sin duda que los datos que la Administración tributaria recolecta de los contribuyentes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto sea cuando estos datos son aportados por el propio contribuyente, como cuando los recolecta la propia Administración, conforman, en primer lugar, un conjunto organizado de datos.

La organización de estos datos esta dada, al menos, por la identidad del contribuyente y su número de identificación tributaria, sin perjuicio de que puedan existir muchos otros parámetros en base a los cuales puedan estar organizados los datos en cuestión (por tipo de actividad desarrollada por el contribuyente; por su domicilio fiscal; por el volumen de su facturación; etc.).

A su vez, tampoco existe duda en cuanto a que dichos datos son objeto de tratamiento o procesamiento. La ley define como tratamiento de datos a las “*operaciones y procedimientos sistemáticos, electrónicos o no, que permitan la recolección, conservación, ordenación, almacenamiento, modificación, relacionamiento, evaluación, bloqueo, destrucción, y en general el procesamiento de datos personales, así como también su cesión a terceros a través de comunicaciones, consultas, interconexiones o transferencias*”²⁷.

La información en poder de la Administración tributaria es objeto de tratamiento o procesamiento, ya que la ley establece que cualquier operación sistemática, realizada con el fin de recolección, conservación o almacenamiento de datos personales constituye una operación de tratamiento de datos personales a los fines previstos en la norma²⁸.

Hay una operación sistemática atento a que la forma como la información de los administrados es recolectada, almacenada y procesada por parte de la Administración tributaria está claramente regulada por el conjunto de normas y reglas que establece a tal efecto la ley 11.683, especialmente, en cuanto reglamenta esta ley las potestades de verificación y fiscalización en cabeza de la Administración tributaria.

Por ende, el conjunto de datos personales de los administrados en poder de la Administración tributaria, atento encontrarse organizados, ser objeto de tratamiento o procesamiento, y sin que a tales fines importe la forma en que los mismos fueron recolectados, almacenados u organizados, constituyen registros o bases de datos cuyo contenido es susceptible de ser resguardado

²⁷ Art. 2°, ley 25.236.

²⁸ Art. 2°, ley 25.236.

mediante la acción de Habeas Data prevista en el artículo 43 de la Constitución Nacional y reglamentada por la ley 25.326.

Por otra parte, sin perjuicio que el desarrollo expuesto en forma precedente ya demuestra que los datos en poder de la Administración tributaria se encuentra bajo el amparo del artículo 43 de la Constitución Nacional y de la ley 25.236, también existen otros argumentos que llevan a idéntica conclusión.

En efecto, ni en el artículo 43 de la Constitución Nacional, ni en la ley 25.236, existe norma alguna que excluya a los datos en poder o que pretendan recolectar las Administraciones tributarias de los derechos de información, acceso, rectificación y/o supresión que garantiza el instituto del Habeas Data.

Siendo que, por el contrario, tanto la ley²⁹, como la jurisprudencia³⁰, han remarcado que son posibles de acceso mediante la promoción de la acción de Habeas Data los datos que se encuentran en registros o bases de datos aún más sensibles que los de la Administración tributaria: los registros o bases de datos de los organismos de seguridad o de inteligencia.

En otro orden de ideas también podemos señalar que, si existen limitaciones al acceso y supresión de datos cuando dicho acceso o supresión pudiere “*obstaculizar actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias o previsionales... y la verificación de infracciones administrativas*”³¹, deviene necesario concluir que dicha excepción presupone que los archivos o bases de datos de las Administraciones tributarias –organismos encargados de la realización de estas actuaciones administrativas tendientes a verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias y previsionales-, sean en principio accesibles mediante la acción de Habeas Data. Si así no fuera, y si los registros y bases de datos de los organismos recaudadores nunca fuera accesibles mediante la acción de Habeas Data, resultaría carente de sentido alguno las excepciones previstas por el legislador, lo que no constituye siquiera una interpretación posible de las normas en cuestión.

En conclusión, tanto el artículo 43 de la Constitución Nacional, como la ley 25.326 de protección de datos personales, son normas claramente de cumplimiento obligatorio en el marco de una verificación tributaria realizada por la AFIP-DGI.

Más allá del derecho de acceso, rectificación y/o

supresión de los datos en poder de las Administraciones Públicas, el artículo 43 de la Constitución Nacional y la ley 25.236, en cuanto resguardan el derecho a la protección de datos personales, expresamente garantizan al titular de estos datos que en el procedimiento de recolección de dichos datos por parte de cualquier sujeto, deban cumplirse ciertos requisitos, dentro de los cuales se encuentra lo previsto en el artículo 6° de la ley 25.236.

El artículo 6° de la ley 25.236, que resulta de plena aplicación el ámbito tributario como ya hemos demostrado, establece en forma clara que:

“Cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares en forma expresa y clara:

²⁹ Artículo 23, ley 25.236.

³⁰ CSJN, “Ganora, Mario y otra”, 16/9/99, considerando 13.

³¹ Art. 17, inciso 2°, ley 25.236.

- a) *La finalidad para la que serán tratados y quiénes pueden ser sus destinatarios o clase de destinatarios;*
- b) *La existencia de archivo, registro, banco de datos, electrónico o de cualquier otro tipo, de que se trate y la identidad y domicilio de su responsable;*
- c) *El carácter obligatorio o facultativo de las respuestas al cuestionario que se le proponga, en especial en cuanto a los datos referidos en el artículo siguiente;*
- d) *Las consecuencias de proporcionar los datos, de la negativa a hacerlo o de la inexactitud de los mismos;*
- e) *La posibilidad del interesado de ejercer los derechos de acceso, rectificación y supresión de los datos.”*

Este deber de información es de cumplimiento obligatorio por parte del organismo recaudador, no sólo porque como ya hemos señalado en materia tributaria son de plena aplicación tanto el artículo 43 de la Constitución Nacional como la ley 25.326, sino porque además, en esta última ley, no existe una limitación como la prevista en el artículo 24.1. de la ley española de protección de datos personales –norma que es uno de los antecedentes principales de la ley 25.326-, en tanto autoriza a no realizar este tipo de comunicación al titular de los datos cuando ello pudiese impedir o dificultar “gravemente el cumplimiento de las funciones de control o verificación de las Administraciones Públicas ... o la persecución de infracciones administrativas”. De todas formas corresponde señalar que esta norma fue declarada inconstitucional por el Superior Tribunal Constitucional de España por decisión 292/2000 del 30/11/2000.

Por lo tanto se agravia a un inspeccionado cuando no se le comunica en forma expresa y clara la finalidad para la cual se pretenden recabar los datos cuyo aporte al Fisco le requiere.

El cumplimiento de este requisito se torna de vital importancia en cada supuesto en donde, por ejemplo, quien se encuentra avocada a la fiscalización del contribuyente es una División – Análisis e Investigaciones de Actividades Financieras- que, de acuerdo al organigrama organizativo de la AFIP-DGI, ninguna relación tiene con la actividad que desarrolla el contribuyente.

¿Cuál puede ser la finalidad con la que una División destinada a analizar e investigar actividades financieras recaba datos de un contribuyente cuya actividad real y declarada es la de comprar por cuenta y orden de terceros artículos de limpieza y perfumería a título de simple ejemplo?.

Tal vez exista una respuesta coherente a dicho interrogante, pero lo cierto es que el inspeccionado no puede ni siquiera imaginar cuál es dicha respuesta y ello se debe a que, al iniciarse el procedimiento de verificación tributaria, no sólo el organismo recaudador ha omitido advertirle cuál era la finalidad para lo cual se le requerían los datos e informaciones requeridas por la fiscalización, sino también, quienes pueden ser los destinatarios mediatos o inmediatos de dicha información, si dicha información se recaba con fines exclusivamente estadísticos o por otros motivos, etc.

Y, como ya hemos señalado, es una obligación del Organismo Recaudador cuando requiere información de un contribuyente, advertirle todas estas circunstancias

Por lo tanto, hasta tanto no se de estricto cumplimiento a lo previsto en el artículo 6° de la ley 25.326, con el único fin de resguardar sus derechos constitucionales y sin que ello implique resistencia alguna a la inspección en curso, el inspeccionado se debe abstener de cumplimentar los requerimientos de información pendiente.

Veamos ahora la temática del art.4 de la ley 25.326 en su envío al campo del procedimiento de inspección.

El organismo recaudador debe abstenerse de proseguir con la actividad fiscalizadora, sea recabando información solicitada al propio contribuyente o a terceros, hasta tanto de estricto cumplimiento a las normas constitucionales de protección de los datos personales.

Ello así, pues el artículo 4° de la ley 25.326 establece en su artículo 2° que: *“la recolección de datos no puede hacerse por medios desleales, fraudulentos o en forma contraria a las disposiciones de la presente ley”*.

Y, el artículo 4° del decreto 1558/2001, expresamente establece que *“para determinar la lealtad y buena fe en la obtención de los datos personales, así como el destino que a ellos se asigne, se deberá analizar el procedimiento efectuado para la recolección y, en particular, la información que se haya proporcionado al titular de los datos de acuerdo al artículo 6° de la ley 25.326”*.

Por ende, cuando no existe cumplimiento alguno del deber de información establecido en el artículo 6° de la ley 25.326 con relación al inspeccionado, resulta evidente, de acuerdo a lo previsto en el artículo 4° de la ley 25.326, la recolección de datos que intenta realizar el organismo recaudador es desleal y de mala fe y, por lo tanto, ilícita, lo que lleva a solicitar la total paralización del procedimiento de verificación hasta tanto se cumpla en forma estricta con las previsiones de la ley 25.326 y, especialmente, con el deber de información claramente establecido en el artículo 6° de dicha norma legal.

Así corresponde interponer habida cuenta que los inspectores de DGI utilizan títulos pomposos de investigación, cuando, como es de publico conocimiento, no existe función administrativa dotada de poderes de investigación, lo que solo le compete al poder judicial (In re “Saunders vs.U.K-art.6-inc.1° Convención de los Derechos del Hombre entre otros)

La concepción administrativista de ejercer facultades de “investigación” no se compadece a la órbita de sus atribuciones constitucionales, habida cuenta que las disposiciones de los tratados supras incorporados a nuestra Constitución Nacional como derecho positivo no receptan la validez de dichas facultades en cabeza de la administración activa

Más aún, dichos Tratados rechazan que por la vía de

la función administrativa puedan adquirirse datos tributarios para su consideración elusiva penal (“ In re Funke vs. France” entre otros.)

Siempre debe llamar la atención de un buen asesor tributario el pedido de la información solicitada por la inspección sin especificar sobre que situación y sobre que impuestos, todo lo cual no tienen conexión interna con el accionar de un contribuyente, lo que determina a “prima facie” una objetiva violación de lo normado por el ordenamiento constitucional, porque lo requerido es lisa y llanamente una valoración de conducta y no la verificación de un hecho de trascendencia tributaria probada..

Por todo ello, y conforme emana de las normas supras incorporadas al orden constitucional por los tratados a que hace mención el art.75,inc. 22 de la Constitución Nacional, la DGI para garantizar plenamente los derechos constitucionales del administrado debe inexorablemente, en forma previa, dar satisfacción a las exigencias legales antes mencionadas, sin lo cual toda requisitoria carece de sustento válido y se presenta como un exceso de discrecionalidad administrativa, lo cual

traduce una arbitrariedad. (“La discrecionalidad de la Administración Tributaria” Cecilio Gómez Cabrera; McGrawHill, Madrid, España)

“Brevitatis causa” las normas invocadas a favor de los administrados que anteceden son de observación obligatoria por la Administración y su falta de cumplimiento importa la violación de los deberes de funcionarios públicos con las consecuencias que ello acarrea.

RESUMEN EXPOSICION SOBRE REGLAMENTOS DE FISCALIZACION

Dr. Roberto Pablo Sericano

En la actualidad la mayoría de los países han adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la autodeterminación, es decir la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación, por período fiscal, de una declaración jurada.

Esta determinación compromete y responsabiliza a los contribuyentes de su contenido y por lo tanto no puede ser modificada salvo situaciones especiales contempladas en cada legislación.

Para la Administración Tributaria dicha declaración esta sujeta a verificación con la finalidad de comprobar el cumplimiento de los obligados, de las disposiciones legales.

Teniendo en cuenta lo expuesto el objetivo básico de las Administraciones Tributarias es promover el cumplimiento efectivo y voluntario de las presentaciones, dado que a partir de dicho acto comenzara a ejercerse las acciones de control señaladas.

La forma de lograr el objetivo es a través de la inducción, desarrollando para ello dos tipos de acciones, 1) creando situaciones de riesgo subjetivo y 2) mejorando la asistencia a los obligados. Ambas actividades están relacionadas con el tema desarrollar.

La de creación de situaciones de riesgo subjetivo esta orientada, entre otros, al desarrollo de las facultades de fiscalización, mientras que las de asistencia al contribuyente están referidas a la necesidad de que los obligados posean información suficiente para conocer los elementos sustantivos de la obligación tributaria, como así también las pautas de comportamiento frente a la Administración Fiscal, estas últimas relacionadas con los tiempos y las formas de tal cumplimiento

Todo lo expuesto también hay que integrarlo en el contexto en el cual se desenvuelve la sociedad, es decir de alto cumplimiento voluntario o de bajo cumplimiento y ello es así porque las acciones a efectuar son distintas, si bien, en ambos casos, lo que se busca principalmente no es reprimir la evasión, sino tratar de evitarla o por lo menos reducirla al máximo posible.

A partir de la tarea de fiscalización, lo que busca la Administración Fiscal es proteger el interés general de toda la comunidad dentro del marco jurídico pertinente observando los principios de legalidad e igualdad para que todos los administrados reciban similar trato.

Con el objeto de proteger el orden público y el bien común, el Estado posee facultades para aplicar reglamentaciones sobre el ejercicio de los deberes y derechos de los ciudadanos y establecer quienes serán los funcionarios que cumplirán con esa actividad.

Para el cumplimiento de las mencionadas facultades, el Organismo Fiscal debe contar con la infraestructura que le permita detectar, analizar y definir la información recibida para ponderar el riesgo de evasión. Para ello la tarea de investigación a desarrollar no solamente puede involucrar a titular de la obligación sino a terceros que posean o mantengan una relación directa o indirecta con la citada obligación.

Los riesgos de evasión son considerados de acuerdo con las pautas de importancia del contribuyente y la gravedad del riesgo detectado. Gravitarán para su selección las características del sujeto, los vínculos económicos, sus antecedentes, etc.

Del tipo y la gravedad del riesgo dependerán las estrategias y tácticas a seguir por parte del Organismo siendo las mismas de carácter confidencial.

Ahora bien, para poder cumplir con las facultades que le corresponde, la Administración Tributaria deberán cumplir con determinadas reglas administrativas para ejecutar sus actos de fiscalización.

En ese sentido contamos con aquellas que surgen de la propia ley de procedimiento tributario, donde se detallan las facultades de verificación y fiscalización, pero a su vez también encontramos otras normas, que regulan cuestiones legales sobre las actuaciones y la documentación de las mismas.

Una de estas normas es la Ley de Procedimiento Administrativo, que establece pautas generales de cumplimiento para los actos, actuaciones y diligencias que realice la Administración Pública.

A partir de ella podemos señalar ciertos principios básicos de Derecho Administrativo como ser: impulsión e instrucción de oficio, celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites, informalismo, días y horas hábiles que se practicarán los actos, actuaciones y diligencias, plazos, el debido proceso adjetivo que comprende la posibilidad: derecho a ser oído, derecho a ofrecer y producir pruebas, derecho a una decisión fundada.

Además contiene pautas sobre competencia, recusación y excusación de funcionarios y empleados, requisitos que deben contener los actos administrativos (competencia, causa, objeto, procedimiento, motivación, finalidad), las formas, la eficacia del acto, legitimidad, fuerza ejecutoria, retroactividad, nulidad, etc.

Hemos mencionado solamente dos normas pero existen otras que también deben considerarse en cualquier actuación administrativa. Este estado de situación amerita que se analice la posibilidad de unificar en una sola disposición todas aquellas actividades que se deberán realizar en un proceso de fiscalización.

Si se lograra ese objetivo estaríamos frente a la posibilidad de cumplir con la otra acción mencionada al comienzo que es la de brindar asistencia a los contribuyentes, en este caso sería contar con la información de las formalidades y pasos que se desarrollaran en un proceso de fiscalización.

Sobre este tema no hay demasiados antecedentes internacionales, pero tenemos que en España, si bien con un contexto de cumplimiento distinto al nuestro, existe un Real Decreto que trata el tema.

Si tomáramos como base dicho antecedente y teniendo en cuenta que la disposición a proyectar debería contener los conceptos formales de procedimiento no así las estrategias y procedimientos específicos de la fiscalización, los temas a considerar podrían ser los siguientes:

1. Tipo de fiscalización y detalle de facultades: si bien como se expresara anteriormente las facultades están indicadas en la ley procedimental, al tratarse este de un reglamento que involucraría toda la temática, sería conveniente desarrollarla en el texto del mismo.

Asimismo y a título informativo que tipo de verificaciones o fiscalizaciones se pueden realizar, es decir que pueden existir fiscalizaciones de escritorio que son aquellas verificaciones rápidas donde los obligados deben concurrir a la dependencia del Organismo Fiscalizador hasta las fiscalizaciones desarrolladas en el domicilio del contribuyente o responsable.

2. Deberes y derechos del personal que cumplirá las funciones de fiscalización. Por ejemplo se deberá aportar identificación, informar a los contribuyentes sobre dudas que estos planteen, guardar secreto de sus asuntos, facilitar datos a la autoridad fiscal cuando se solicite, etc.
3. Presencia del contribuyente en el desarrollo de las inspecciones: deberá indicarse en que casos se requiere la presencia del contribuyente.
4. Asistencia de un asesor. Se puede consignar el derecho del contribuyente de ser asistido por un asesor el que podrá intervenir en todo momento aconsejando sobre la actividad a desarrollar en las actuaciones. Requisitos para demostrar la representatividad.
5. Iniciación de las actuaciones: establecer la manera de notificar al contribuyente sobre la iniciación de la inspección. Constancia firmada por funcionario competente en la que conste impuestos y períodos a fiscalizar, inspector/es actuantes, supervisor, etc. Indicación de día, hora y lugar a para que sea aportados al inspector de la documentación y elementos que se estime necesario para la fiscalización.
6. Lugar y tiempo de las actuaciones: de acuerdo al tipo de fiscalización determinar donde se pueden desarrollar las mismas, por ej. las de inspección se desarrollaran en el domicilio fiscal del contribuyente o, donde desarrolle sus actividades gravadas o, donde existan pruebas del hecho imponible; las verificaciones o comprobaciones, en las oficinas de la administración. Establecer días y horas hábiles para practicar las actuaciones,.
7. Desarrollo de las actuaciones: durante el desarrollo de la fiscalización el inspector podrá requerir la presencia del responsable los días, hora y lugar que considere conveniente. En el caso de desarrollarse en el domicilio fiscal u oficinas del contribuyente o representante, deberá ponerse a disposición del inspector un lugar de trabajo adecuado y los medios necesarios para el desarrollo de la tarea.

Los contribuyentes deberán aportar los elementos necesarios para probar los datos consignados en las declaraciones juradas presentadas, documentación, libros, anotaciones, etc.

8. Requerimientos: indicación de contenidos, plazos a otorgar, destinatarios, lugar donde deben cumplimentarse.
9. Actas: descripción del tipo de actas, manifestaciones del inspector, facultad del contribuyente de incluir sus dichos. Efectos probatorios de las mismas. Firma.

10. Plazos de las actuaciones: de acuerdo a la clase de fiscalización se puede indicar un plazo estimativo de finalización de las actuaciones.. Se deberá indicar cuando se considera que la inspección sufre interrupciones o retrasos de la fecha de plazo establecida.

11. Finalización de la actuaciones: comunicación del resultado, ajustes practicados, efectos, aceptación del contribuyente.

Como se expresara precedentemente todo lo indicado es a titulo enunciativo que puede llevar a un desarrollo mayor, pero cabe reiterar que, si se dictara un reglamento como el comentado, el mismo también seria enunciativo y referido al proceso dado que las facultades de fiscalización e investigación que tiene el Fisco no pueden encontrarse limitadas a determinadas estructuras.

Ello es así porque el negocio económico cambia permanentemente y la Administración debe estar atenta a esos cambios para evitar que se produzcan desvios en la configuración de los hechos imponibles.

Respecto al tipo de norma que debería dictarse para la aprobación del reglamento en cuestión la misma debería ser dictada por la propia Administración Tributaria, ello debido a la especialización que sobre el tema la misma posee y como derivación logica de las facultades otorgadas por las normas legales vignets