

AUSENCIA DE FACULTADES LEGALES PARA EL DICTADO DE LA R.G. 4838 POR PARTE DE LA AFIP

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

Buenos Aires, 27 de octubre de 2020

Cabe destacar que el poder de policía del Estado en materia tributaria, siempre ha contado con herramientas coercitivas, las cuales, correctamente aplicadas, permitirían alcanzar el objetivo tendiente a que los particulares ajusten su accionar a las exigencias, sin que sea necesario acudir a normas o procedimientos irregulares que no se compadecen con los principios y garantías que amparan a los administrados. Las normas legales siempre otorgaron a la Administración Tributaria facultades suficientes para ejercer su capacidad fiscalizadora tendiente a combatir eficazmente la evasión

El artículo 35° de la Ley N° 11.683 otorga amplios poderes a la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable, pudiendo, en el desempeño de esa función (la de fiscalización) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que a juicio de esa Administración Federal estén vinculados al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, e incluso citar a cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los contribuyentes o responsables e inspeccionar sus libros, anotaciones, papeles y documentos que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Por su parte, el artículo 107° de la Ley N° 11.683 dispone que los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, Bolsas y mercados, tienen la obligación de suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a pedido de los jueces administrativos todas las informaciones que se les soliciten para facilitar la determinación y percepción de los gravámenes a su cargo, no pudiendo denegarse invocando lo dispuesto en las leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que hayan determinado la creación o rijan el funcionamiento de los referidos organismos y entes estatales o privados.

El precepto de este artículo no debería interpretarse con un alcance tal que implicase la ausencia de valladar alguno al pedido de información emanado de juez administrativo, pues, en tal caso, la norma con tal significación sería contraria al mandato constitucional que tutela el derecho a la intimidad (artículo 19°) y el que establece la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados (artículo 18°).

El secreto no requiere de una ley especial que lo establezca, dado que dicho deber-derecho está consagrado en la Constitución Nacional. Por otra parte, ninguna ley emanada del Congreso, ni aún del Poder Constituyente, puede imponer una limitación genérica al derecho a la intimidad. Mucho menos, cuando dicha limitación proviene de una norma de inferior rango como es el caso de un Decreto o una Resolución General. Además, la generalidad y amplitud que denotan los Regímenes de información, revelan la ausencia de elementos de juicio concretos e individualizados que permitan sospechar la existencia de circunstancias excepcionales que justifiquen la razonabilidad del levantamiento del secreto.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Nótese que el artículo 18° de la Constitución Nacional, que reconoce la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados, sólo admite la posibilidad de su invasión cuando haya mediado una ley que determine en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su quebrantamiento. Ello implica la necesaria consecuencia que deben existir causas excepcionales e individualizadas que justifiquen el levantamiento del valladar constitucional, lo que no se daría en la especie, ya que el pedido de información generalizado, por su naturaleza, no se hace por una puntual e individualizada circunstancia vinculada a un determinado sujeto.

Los derechos fundamentales, sin ser absolutos, deben ser respetados en cuanto a su contenido esencial y no pueden quedar totalmente anulados aún invocando como justificante el interés público y aunque medie una ley que así lo disponga. El propio poder constituyente está imposibilitado de operar un retroceso en dichos derechos, pues ellos son definitivos e inalterables y sólo pueden ser motivo de desarrollo positivo a través de su crecimiento.

A ello cabe agregar, como agravante, que los regímenes de información son establecidos por la autoridad administrativa, en uso de facultades delegadas, a través de normas de inferior rango, conculcando el principio de legalidad.

En este aspecto, por las razones que hemos expuesto en un trabajo anterior¹, no cabe adoptar una posición preconcebida en el sentido que el deber de colaboración que pesa sobre los administrados pueda eclipsar totalmente a los derechos fundamentales y, en especial, en cuanto al derecho a la intimidad, pues ello implicaría reconocerle a la Administración Tributaria un poder absoluto con mengua de los derechos que legítimamente ostentan los administrados, lo que estaría en contradicción con la formal republicana de gobierno adoptada por la Argentina, según la Constitución que nos rige.

Dado que el Derecho Público implica el sometimiento a un sistema equilibrado, que tenga en cuenta tanto el interés público cuanto el interés privado, y por el hecho de que los actos de la Administración inciden siempre sobre la esfera jurídica del particular, se impone una actuación dirigida a conseguir el punto de equilibrio entre ambos intereses, sin perder de vista a los derechos individuales reconocidos por la Constitución.

En dicho contexto, si no se quiere llegar al extremo de atribuirle al artículo 107° connotaciones de ilegitimidad, se impone darle a éste un alcance tal que su precepto concuerde con el resto de las prescripciones que con él se hallasen relacionadas.

Adviértase, en efecto que, tanto el artículo 35° cuanto el artículo 107°, deben ser interpretados en armonía con las demás instituciones del derecho tributario y su relación con el derecho administrativo y, fundamentalmente, con los valores constitucionales afectados

Por ello, las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros así como a citarlos o, incluso, inspeccionarlos, deberían inscribirse dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. No podría, con fundamento en dicho artículo, requerirse información

¹ SOLER OSVALDO H, RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES [RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 4838]. ERREPAR, 22-10-2020

Oswaldo H. Soler y Asociados

indiscriminada sobre cualquier sujeto que no esté sometido a verificación porque no es este el propósito de la norma, como se desprende de su redacción, la que en todo momento presupone *la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización. Sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco las facultades establecidas por el artículo 35°.*

Dentro de una interpretación armónica que cabe dar a todas las normas en juego, las disposiciones del artículo 107° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), se inscriben dentro del marco de una inspección individualizada con relación a un determinado contribuyente, en cuyo caso la información requerida debe ser realizada por un funcionario de la AFIP que califique como Juez Administrativo.

Desde el punto de vista del carácter de la información solicitada por la inspección a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que une al Fisco con el contribuyente inspeccionado, ésta debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias de este último y, por ello, se constituya en un aporte necesario para determinar la existencia de consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de verificación. Lo contrario implicaría convalidar la violación al principio de confidencialidad y al de legalidad y, además, el principio de proporcionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas, el que debe presidir en todo momento la actividad de la Administración Tributaria.

La aplicación de este principio al ámbito de los deberes de información tributaria implica rechazar todas las actuaciones que no encuentran fundamento objetivo en la satisfacción del interés perseguido por el procedimiento en que se encuadra esa actuación. El principio de proporcionalidad tiene plena virtualidad en el campo del Derecho Administrativo, y, en tanto principio general del derecho, le da sentido a sus normas y preside su interpretación.

La recta interpretación que creemos haber hecho de las normas positivas contenidas en la Ley N° 11.683 nos permite concluir que éstas se ajustan al mandato constitucional y, así interpretadas, deberían ser aplicadas con tal alcance por la Administración tributaria.

Los requerimientos de información se justifican **en la existencia de una actuación administrativa de fiscalización efectuada por el organismo fiscal sobre el contribuyente o responsable sobre el cual se solicita información**. No existe en la ley N° 11.683 ni en ninguna otra, un precepto normativo que se pronuncie expresamente en contra de tal aseveración, ni podría existir tal mandato sin violentar los principios fundamentales.

Por el contrario, la hermenéutica orientada a definir el fundamento de tales requerimientos conduce a acotar las facultades del ente administrador a los casos en que se verifique efectivamente la condición de la inspección previa. Insistimos, pues, en el concepto de que las disposiciones del artículo 107° de la Ley N° 11683 (t.o.1998), se inscriben dentro del marco de una inspección iniciada.

No se trata de investigar genéricamente e indiscriminadamente, a la caza de una omisión tributaria, sino de la constatación de un dato concreto y relevante fiscalmente, siempre en el marco de legitimidad que confiere un expediente administrativo concreto y al solo fin de la investigación que sea estrictamente necesaria.

Dicho de otro modo, abocada a la tarea de solicitar datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal, la Administración tributaria debe partir de un mínimo de indicios o

Oswaldo H. Soler y Asociados

sospechas de la existencia de hechos imponibles presuntamente no declarados que justifiquen la solicitud, pues lo contrario implicaría tildar de arbitrario el procedimiento. No basta con una relevancia fiscal meramente hipotética o genérica. Es preciso que los datos estén relacionados con una investigación efectivamente efectuada.

En el régimen de información de planificaciones fiscales (Resolución General AFIP N° 4838) dicha condición es de imposible cumplimiento, pues éste no presupone la existencia de alguna fiscalización. Por el contrario, se establece una carga fiscal de información en cabeza del contribuyente sobre aspectos previos vinculados con estrategias impositivas que carecen por sí mismos de toda connotación justificante de una actividad fiscalizadora, de no mediar indicios concretos de la posible comisión de alguna infracción tributaria, y por lo tanto, amparados por el principio de reserva consagrado por el art.19 de la C.N.

La posición preeminente que ocupan los derechos fundamentales en nuestra Constitución, conduce a interpretar en forma restrictiva las facultades de actuación de la Administración en lo que concierne a la limitación de tales derechos. El pedido de información se encuentra instalado en la fase de actuación de la Administración tributaria (Derecho Tributario Administrativo), la que responde a la finalidad de aplicar la ley creadora del impuesto. En esta fase se desvanece la idea de Poder por cuanto la sanción de una ley formal creadora del impuesto produce el efecto de atraer la obligación tributaria al campo del ordenamiento jurídico en el cual no prevalece el poder de imperio del Estado.

En dicho contexto, existiendo medios alternativos para alcanzar un mismo resultado (principio de proporcionalidad) toda ingerencia en el ámbito de privacidad a través de procedimientos más severos y restrictivos de la libertad individual, colisiona ilegítimamente con el derecho de reserva consagrado por el artículo 19° de la Constitución Nacional. En la práctica, la ausencia de normas legales específicas que regulen el procedimiento de obtención de información, da lugar a una gran discrecionalidad administrativa que, en muchos casos, es arbitraria y, por lo tanto, ilegítima.

La actividad administrativa en materia tributaria es la vía que posibilita asegurar que la Administración pueda dar cabal cumplimiento al mandato constitucional de recaudar las contribuciones que impone la legislatura, pero dicho procedimiento debe transitar necesariamente por carriles legítimos impregnados del principio de razonabilidad.

Téngase en cuenta que no solo los gobiernos esperan de la Administración Tributaria la mayor eficiencia recaudatoria para financiar las inversiones y gastos públicos. También la sociedad le exige al Estado eficiencia y eficacia en la gestión administrativa, para eliminar los elementos negativos que distorsionan las reglas del mercado y la equidad tributaria, originados en la evasión fiscal. Pero ello debería lograrse a través de procedimientos que no lesionen principios fundamentales.

La Administración Tributaria debe generar los procedimientos y sistemas internos de gestión de manera de garantizar el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando prácticas abusivas en el uso de sus facultades.

La doctrina especializada que admite la legitimidad de los regímenes generales de información, le asigna relevancia al principio de proporcionalidad, pero circunscrito al campo del tipo de información requerida, en cuyo caso la prédica se dirige a la necesidad de que los datos

Oswaldo H. Soler y Asociados

solicitados tengan necesariamente trascendencia tributaria, es decir, estén relacionados con el hecho imponible del impuesto que el organismo fiscal está interesado en controlar.

Por nuestra parte, más allá de compartir la aplicación de dicho principio con tal alcance, le asignamos al mismo una virtualidad superior en esta cuestión. En efecto, como ya hemos señalado, nos parece que, teniendo el Fisco a su disposición herramientas jurídicas de procedimiento compatibles con el adecuado cumplimiento de sus funciones de contralor y, además, respetuosas de los derechos que amparan a los administrados, la utilización de vías irritantes de estos derechos, que generalmente se emplean por razones de economía operativa, tropiezan con el valladar del *standard* de proporcionalidad con que debe desempeñarse la Administración pública.

Insistimos en el concepto que no podría el organismo fiscal solicitar información indiscriminada sobre personas que no estén sometidas a verificación, porque la norma legal que le concede la atribución de recabar información de terceros debe entenderse en el sentido que debe haber mediado, con carácter previo, *la actividad concreta e individualizada del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización sobre el contribuyente o responsable investigado.*

A mayor abundamiento, la información relevante desde el punto de vista fiscal que el Fisco están facultado a solicitar es aquel dato que, además de tener trascendencia fiscal, sea la consecuencia de indicios o sospechas de hechos imposables presuntamente no declarados y, dicha condición solo puede cumplirse habiendo mediado una investigación que se traduzca en un expediente concreto, cuestión esta de imposible cumplimiento en los requerimientos efectuados mediante regímenes generales de información.

Nótese que la cuestión relacionada con el derecho a la privacidad consagrado por el artículo 19° de nuestra Constitución Nacional se relaciona íntimamente, en este caso, con el derecho a la autodeterminación informativa, y con el principio de inviolabilidad de domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados previstos en la Carta Fundamental en el artículo 18°. La limitación de estos derechos requiere la sanción de una ley formal que determine en qué casos y con qué justificativos es procedente su restricción, pero siempre respetando el contenido esencial del bien jurídico protegido por los derechos y garantías de los administrados. La autorización conferida al organismo fiscal destinada a recabar información solo puede operar dentro del marco acotado de una inspección ya iniciada, por cuya razón los regímenes generales de información adolecen de falta de legitimidad.

CONCLUSIÓN

El secreto, según vimos, no se apoya en el dictado de una ley específica que lo establezca sino en el mandato constitucional que consagra el derecho a la intimidad. El deber de guardar secreto, pues, proviene directamente del artículo 19° de la Constitución Nacional y a través de su acatamiento se protege el bien jurídico de aquél derecho.

Adviértase que el derecho a la intimidad más que constituir el fundamente *stricto sensu* del secreto profesional, se configura, en verdad, como uno de los intereses protegidos por dicho instituto, y por lo tanto, dada su consagración como derecho fundamental de rango constitucional, debe prevalecer, en lo esencial, frente a la ausencia de ley formal que lo establezca o al levantamiento del secreto o su acotamiento en cualquier área del ordenamiento jurídico.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Dicha concepción se sitúa en el punto de equilibrio entre el interés público y el privado, por cuyo imperio el requerimiento de datos con fines fiscales, no puede entenderse en el sentido de darle preeminencia, sin más, al interés público, sino como instrumento al servicio de los intereses de la colectividad, lo que conduce a la necesaria garantía del interés privado, y, concretamente, a la garantía del derecho a la intimidad y de autodeterminación informativa, ya que estos se encuentran en la base misma del secreto profesional, a través de las reservas necesarias.

La AFIP, como órgano inserto dentro del ámbito de actuación del Poder Ejecutivo, debe circunscribir su función a una actuación administrativa conducente a que las leyes tributarias se cumplan, fiscalizando e investigando con el propósito de conocer la verdad de los hechos y tal función discrecional no puede rebasar los límites de la racionalidad, estando subordinada a los principios que prohíben la arbitrariedad. Está vedado, pues, el abuso de derecho en el ejercicio de esas funciones quedando, por ello, las conductas anómalas de la Administración neutralizadas por la protección que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los particulares.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la Ley Nº 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de los medios con los cuales es posible alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

El bien común no es otra cosa que la conciliación del interés individual con la solidaridad. La democracia es en lo formal el ideal que debe regular las esferas de conflicto, a saber: libertad e igualdad, individualismo, fraternidad. La afirmación de un poder con el único fin de proclamar el progreso y el interés común, como fundamento de la eliminación de otro poder, impacta sobre la sociedad, disgregándola, transformando y desnaturalizando la esencia misma de la democracia.