

INTRODUCCIÓN

A través de este trabajo de investigación se pretende abordar el análisis de las disposiciones vigentes en el marco del tema referido al secreto tributario, haciendo especial énfasis en los problemas interpretativos que genera su aplicación.

Al respecto, la dogmática no es unánime en cuanto al alcance y aplicación del secreto tributario en nuestro derecho, así como tampoco la jurisprudencia nacional, razón que amerita la presente investigación.

La hipótesis de trabajo refiere al análisis, interpretación y aplicación de las normas nacionales que atañen al secreto tributario en el ámbito de la Administración Tributaria, tomando como eje lo dispuesto en el artículo 47 del Código Tributario Nacional (Decreto-ley N° 14.306).

La pregunta de investigación planteada es la siguiente: ¿Cuál es el concepto, alcance y limitaciones que refieren a la aplicación del instituto del secreto tributario en nuestro derecho?

A dichos efectos, se considerará la normativa, doctrina y jurisprudencia nacionales, así como aspectos de interés en el Derecho Comparado.

En primer lugar de expondrá la vinculación del instituto del secreto tributario con otros institutos afines, como ser el derecho de acceso a la información pública.

Seguidamente se analizará el concepto y las características del instituto del secreto tributario así como otros tipos de secretos con relevancia jurídica en nuestro derecho.

Una vez analizados las cuestiones antes planteadas, se abordarán los antecedentes legislativos del artículo 47 del Código Tributario -norma que consagra el instituto del derecho tributario en nuestro Derecho Positivo-, para así luego ingresar al análisis exegético de la norma, objeto central de esta tesis; logrando de este modo determinar el alcance y las limitaciones de este instituto.

Como veremos a lo largo de la tesis se tornará necesario recurrir a otras ramas del derecho, diferentes al derecho tributario como ser el derecho administrativo, penal, civil y procesal, dadas las implicancias del instituto en esas áreas.

Por último, nos referiremos al tratamiento del secreto tributario en ciertos países que resultan de particular interés en virtud de la cercanía y/o similitudes con nuestro derecho.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: EL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN EL DERECHO PÚBLICO.

En forma previa a abordar el tema de la presente tesis, es menester realizar ciertas consideraciones respecto al principio de publicidad que rige en ámbito del Derecho Público, y concretamente en lo que guarda relación con las actuaciones administrativas, atento a que el secreto tributario es una excepción al mismo.

A título enunciativo, corresponde señalar que en el ámbito privado rige el principio opuesto, que es el de la reserva, esto surge del derecho a la intimidad reconocido en el artículo 72 de la Constitución, y se especifica en otros artículos constitucionales como ser el que establece el derecho a la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia, del principio de no auto incriminarse, así como del secreto profesional.

Ahora bien, en el tema que nos ocupa y según la más prestigiosa dogmática administrativista, rige el principio de publicidad, el cual pese a no tener regulación expresa en nuestra Constitución, es sin lugar a dudas de raigambre constitucional, en tanto deriva de la forma republicana y democrática de gobierno, conforme lo establecido en los artículos 72, 82 inciso 1 y 332 del referido cuerpo normativo.¹

Como viene de verse, el multicitado principio se traduce en un derecho y una garantía de las personas, así como en un deber para las autoridades públicas. Ambas situaciones jurídicas, derivan de la forma republicana de

¹ Constitución, Artículo 72: *“La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno.”*

Artículo 82 inc. 1º: *“La Nación adopta para su Gobierno la forma democrática republicana.”*

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

gobierno, y en mérito a lo establecido en el citado artículo 332 de la Carta Magna, no puede dejar de aplicarse por "falta de la reglamentación respectiva". Así, el principio republicano de publicidad implica, entre otros, el acceso a documentos administrativos.

Cassinelli Muñoz expresó al respecto: *"El buen funcionamiento de la forma republicana de gobierno exige, entre otras cosas, la información del pueblo acerca de la gestión de los gobernantes. Ello es así porque el rasgo esencial de la república consiste en la calidad derivada del poder de los gobernantes: la opinión pública debe tener las vías de acceso a la gestión del gobierno, para que el control popular sobre los gobernantes sea una realidad efectiva".* (...) *"Ante todo, no debe olvidarse que el principio es la publicidad, y que la reserva o secreto o cualquier restricción a ese principio requiere un acto expreso de la autoridad competente".*²

En el mismo sentido, Keuroglián citando a López Rocca señala que el principio de publicidad tiene consagración constitucional. Las excepciones al mismo, deben ser establecidas por ley en virtud del interés público o general, y únicamente pueden basarse en el respeto a la intimidad de terceros, la actividad comercial o industrial de los entes públicos, y al secreto de las actividades de tal naturaleza del Estado.³

En este aspecto, el artículo 7 de la Constitución reconoce el goce de derechos preexistentes, según la

² CASSINELLI MUÑOZ, Horacio, *El principio de publicidad en la gestión administrativa*, **Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración**, Montevideo, T. 58, 1962, pp. 162-164.

³ KEUROGLIAN, Pedro G., *De la publicidad de la actuación administrativa y de sus restricciones*, **Revista Centro de Estudiantes de Derecho**, Montevideo, N° 12, octubre 1997, pp. 151-161.

posición jus naturalista, estableciéndose como único límite una norma legal dictada por razones de interés general⁴.

El "interés general" constituye un concepto jurídico indeterminado lo cual dificulta su interpretación; pudiendo variar su contenido de acuerdo al momento histórico que se lo analice.

En nuestro derecho, la Suprema Corte de Justicia - órgano máximo del Poder Judicial- en Sentencia número 12/1981 se refirió al interés general considerando que el mismo no es un concepto estático: "*... sino que varían con la evolución de cada medio y cada época de ahí que las soluciones legislativas no resultan coincidentes, y lo que importa en definitiva, es que las nuevas disposiciones consulten el interés general del momento en que se dictan, ajustándose a las condiciones políticas, económicas y sociales*".

A los efectos de la presente tesis corresponde referirse a lo dispuesto por el Decreto-Ley número 14.306 del 29 de noviembre de 1974 (Código Tributario) que en su artículo 47 consagra el secreto tributario, como excepción al principio de publicidad de las actuaciones.

El derecho a la intimidad consagrado constitucionalmente solo puede ser limitado por una ley dictada por razones de interés general.

En este caso, el interés general se fundamenta en el fin recaudatorio del Estado (conforme artículo 85 numeral 4 de la Constitución Nacional), debiendo los contribuyentes contribuir a solventar el presupuesto del Estado. De ahí la

⁴ Constitución, Artículo 7: "*Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecen por razones de interés general*".

imperiosa necesidad de que la Administración Tributaria acceda a información con trascendencia fiscal vinculada a la esfera íntima de los particulares.

Por otra parte, la posibilidad del acceso a la información se vincula con el principio de transparencia de la función pública, que también deriva de la forma republicana de gobierno y constituye uno de los derechos llamados de tercera generación, en tanto es a la vez un derecho individual y un derecho colectivo.

Así, la denominada Ley anticorrupción número 17.060 de fecha 23 de diciembre de 1998 reglamentada por Decreto número 354/999 de fecha 12 de noviembre de 1999, reafirma el principio de publicidad, y establece el deber de los organismos públicos a dar publicidad de sus adquisiciones de bienes y contrataciones de servicio; excluyendo la ley únicamente a aquellos que por su naturaleza deban permanecer reservados, secretos o hayan sido declarados tales por ley o resolución fundada.

La Ley número 17.838 del 24 de setiembre de 2004, llamada ley de protección de datos personales, habilitó el acceso del titular o sus sucesores a obtener la información que sobre su persona, se encuentre en bases de datos tanto públicas como privadas.

Posteriormente, se sancionó la Ley número 18.381 del 17 de octubre de 2008 que consagró el derecho de acceso a la información pública, reconociendo expresamente que el acceso a la información en poder del Estado es un derecho fundamental, lo cual conlleva a la obligación de éste en poner en práctica la transparencia y publicidad de toda la información pública en su poder.

El objeto de la referida ley es promover la transparencia de la función pública en todo organismo público, garantizando el derecho de acceso a la información de todas las personas.⁵

En cuanto a su alcance, la mencionada norma precisa que es "información pública", toda la que emane o esté en posesión de cualquier organismo público, salvo las excepciones o secretos establecidos por ley, así como las informaciones consideradas reservadas o confidenciales.⁶

Sin perjuicio del derecho de acceso a la información pública de todo individuo, la norma establece ciertas excepciones al principio de publicidad, que como tales, son de interpretación estricta. Éstas refieren a la información clasificada como secreta, reservada, o confidencial.

La ley establece como secreta, la información así definida por otras leyes.⁷ Dentro de éstas, se encuentra el artículo 47 del Código Tributario, que consagra el secreto tributario.

Y en sus artículos 9 y 10, la mencionada ley clasifica la información de carácter reservada y confidencial.⁸

⁵ Ley N° 18.381, Artículo 1: "*La presente ley tiene por objeto promover la transparencia de la función administrativa de todo organismo público, sea o no estatal, y garantizar el derecho fundamental de las personas al acceso a la información pública*"

⁶ Ley N° 18.381, Artículo 2: "*Se considera información pública toda la que emane o esté en posesión de cualquier organismo público, sea o no estatal, salvo las excepciones o secretos establecidos por ley, así como las informaciones reservadas o confidenciales*".

⁷ Ley N° 18.381, Artículo 8: "*Las excepciones a la información pública serán de interpretación estricta y comprenderán aquellas definidas como secretas por la ley y las que se definan seguidamente como de carácter reservado y confidencial*".

⁸ Ley N° 18.381, Artículo 9°: "*Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda:*

a) *Comprometer la seguridad pública o la defensa nacional.*

b) *Menoscabar la conducción de las negociaciones o bien, de las relaciones internacionales, incluida aquella información que otros estados u organismos internacionales entreguen con carácter de reservado al Estado uruguayo.*

A nivel reglamentario, el Decreto número 500/991 de fecha 27 de setiembre de 1991 regula el principio de publicidad en el procedimiento administrativo a través de diversas normas, las cuales facilitan el acceso a las actuaciones administrativas. Entre ellas se encuentran las referidas a: notificaciones, vistas y traslados (artículos 12, 17, 75 a 79 y 91 a 105).

Finalmente, es de destacar que el derecho de acceso a la información y el principio de publicidad que rige en el ámbito de la Administración Pública, también ha sido consagrado a nivel internacional en la Declaración Universal de Derechos Humanos, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ratificado por Ley N° 13.751 del 11 de julio de 1969), Pacto de San José de Costa Rica (ratificado por Ley N° 15.737 de 8 de marzo de 1985) y la Declaración de la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos (Resolución N° 1932 XXXIII-O/03).⁹

-
- c) Dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país.*
 - d) Poner en riesgo la vida, la dignidad humana, la seguridad o la salud de cualquier persona.*
 - e) Suponer una pérdida de ventajas competitivas para el sujeto obligado o pueda dañar su proceso de producción.*
 - f) Desproteger descubrimientos científicos, tecnológicos o culturales desarrollados o en poder de los sujetos obligados.*
- Artículo 10. “Se considera información confidencial:
- I) Aquella entregada en tal carácter a los sujetos obligados, siempre que:*
 - a) Refiera al patrimonio de la persona.*
 - b) Comprenda hechos o actos de carácter económico, contable, jurídico o administrativo, relativos a una persona física o jurídica, que pudiera ser útil para un competidor.*
 - c) Esté amparada por una cláusula contractual de confidencialidad.*
 - II) Los datos personales que requieran previo consentimiento informado.*
- Tendrán el mismo carácter los documentos o secciones de documentos que contengan estos datos”.*

⁹ Declaración Universal de Derechos Humanos, Artículo 19: “*Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”.*

Ley N° 13.751, Artículo 19: “*... II) Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión; este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.*

Como viene de verse, a nivel internacional también se promueve y garantiza el acceso por todo individuo a la información pública. No obstante ello, al igual que ocurre a nivel nacional, se establecen limitaciones que deben estar expresamente fijadas por la ley, y basadas en razones de interés general, esto es, ser necesarias para asegurar el respeto de los derechos y reputación de los demás, la protección de la seguridad nacional, el orden público, la salud o moral pública.

De todo el raconto normativo expuesto surge sin hesitaciones que en nuestro derecho rigen dos principios opuestos: el de publicidad en las actuaciones públicas y el de reserva en el ámbito privado.

El legislador, atendiendo al momento histórico, contexto social e intereses, determinará la preponderancia de uno sobre otro en el caso concreto.

De ahí, como se verá a lo largo de la presente tesis el secreto tributario se ha ido flexibilizando por diferentes normas que permiten dar a conocer información amparada por éste.

3) *El ejercicio del derecho previsto en el párrafo segundo de este artículo entraña deberes y responsabilidades especiales. Por consiguiente, puede estar sujeto a ciertas restricciones que deberán, sin embargo, estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para:*

a) asegurar el respeto a los derechos o a la reputación de los demás;

b) la protección de la seguridad nacional, el orden público o la salud o la moral pública.”.

Ley N° 15.737, Artículo 13: “I) *Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.*

II) *El ejercicio del derecho previsto en el inciso precedente no puede estar sujeto a previa censura sino a responsabilidades ulteriores, las que deben estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para asegurar:*

a) el respeto a los derechos o a la reputación de los demás; o

b) la protección de la seguridad nacional, el orden público o la salud o la moral pública.”.

2. ETIMOLOGÍA DE LA PALABRA SECRETO.

El sentido natural de la palabra secreto se vincula estrechamente con el significado jurídico que le han otorgado las diferentes ramas jurídicas al deber de guardar secreto; por ello resulta interesante hurgar en el sentido etimológico de la palabra.

La palabra secreto proviene del latín "secretum". A su vez, "secretum" viene del verbo "secernere" que quiere decir poner aparte, separar, segregar. Esto es, porque originariamente los secretos "se ponían en un lugar aparte" donde nadie los podía ver, aislándolos, poniendo un obstáculo frente al conocimiento de los demás. En otras palabras, secreto es, lo que se tiene reservado y oculto.

La Real Academia Española define al secreto de la siguiente manera:

Del lat. Secrētum).

1. m. Cosa que cuidadosamente se tiene reservada y oculta.

m. Reserva, sigilo.

m. Conocimiento que exclusivamente alguien posee de la virtud o propiedades de una cosa o de un procedimiento útil en medicina o en otra ciencia, arte u oficio.¹⁰

Como puede observarse a través del secreto lo que se pretende es que determinada información o datos relativos a la esfera íntima de las personas se mantengan reservados, esto es, que no sean difundidos a efectos de proteger su libertad y su derecho a la intimidad.

¹⁰ disponible en [Http://lema.rae.es](http://lema.rae.es)

Asimismo, la Real Academia Española reconoce varios tipos de secretos, entre los que se encuentran los siguientes:

~ de Estado.

1. m. secreto que no puede revelar un funcionario público sin incurrir en delito.

m. Grave asunto político o diplomático no divulgado todavía.

~ profesional.

1. m. Deber que tienen los miembros de ciertas profesiones, como los médicos, los abogados, los notarios, etc., de no descubrir a tercero los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión.

3. CARACTERÍSTICAS ESTRUCTURALES DEL SECRETO.

Bayardo -seguido por la doctrina mayoritaria-, ha definido al secreto de la siguiente manera: *"Estado en cuya virtud, el titular de un interés actual y jurídicamente relevante, determina razonablemente de acuerdo a la naturaleza de los objetos a que se refiere su conocimiento, que la cognición de los mismo debe permanecer vedadas a todos, o reservada a determinadas personas"*.¹¹

De esta noción surgen los cuatro caracteres estructurales del secreto recogidos por la dogmática más prestigiosa: subjetivismo relativizado, actualidad, relevancia jurídica y relativismo.

¹¹ BAYARDO BENGOA, Fernando *"La tutela penal del secreto"*, Montevideo, Facultad de Derecho, Universidad de la República, 1961. p. 17

El "Subjetivismo relativizado" cumple la finalidad de limitar las situaciones de excesivo subjetivismo por parte del titular del secreto y lo confía, pretendiendo que no se divulguen cosas que pueden obedecer a meros caprichos.

La "actualidad" refiere no al secreto en sí que puede ser de tiempo atrás, sino al interés del titular en que se mantenga como secreto.

La "relevancia jurídica" consiste en que debe tratarse de un interés jurídicamente relevante, referente a la esfera íntima de quien lo confía, que no se trate de algo sin importancia.

Por último, el "relativismo" guarda relación con el secreto y su persistencia, porque éste puede cesar por una voluntad concreta del titular, por una conducta de la que se pueda inferir la renuncia al secreto, o por otros motivos. De allí la incompatibilidad de los conceptos de secreto y de notorio. *"El interesado en la conservación del secreto puede renunciar al derecho de un modo absoluto o relativo, pero si la noticia del hecho o de la cosa, se vuelve notoria -aún mismo por causas ajenas a la voluntad del interesado- entonces, naturalmente el secreto cesa y por consiguiente no incurre en una conducta penalmente relevante, quien luego de verificada la notoriedad, concurre a difundir, incluso más aún, la noticia que originariamente fuera secreta".*¹²

4. SECRETOS MÁS RELEVANTES EN NUESTRO DERECHO.

¹² BAYARDO BENGGOA, Fernando. Op. Cit, p. 26

Dada la necesidad de preservar cierta información que como se dijo precedentemente refiere a la esfera íntima de las personas, la ley ha regulado diversos tipos de secretos que funcionan como garantía de la misma.

Esta obligación de reserva amparada por un derecho subjetivo preexistente, conlleva a mantener dicha información dentro de un ámbito reservado.

A continuación se enumeran las esferas de secretos más relevantes reconocidas por nuestro Derecho positivo:

a) Secreto comercial o mercantil, consagrado en los artículos 70, 71, 72, 74, 95 y 101 del Código de Comercio.¹³

El secreto comercial tiene gran importancia en esta área debido a que el comerciante tiene derecho a la reserva sobre las operaciones que realiza y a su vez, tiene el deber de guardar reserva de éstas. Cualquier revelación

¹³ Código de Comercio, Artículo 70: “Ninguna autoridad, Juez o Tribunal, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisa de oficio, para inquirir si los comerciantes llevan, o no, libros arreglados.

71. La exhibición general de los libros de los comerciantes, sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, comunión o sociedad, administración o gestión mercantil por cuenta ajena, y en caso de quiebra.

72. Fuera de los casos especificados en el artículo anterior, sólo podrá proveerse a instancia de parte o de oficio, la exhibición de los libros de los comerciantes contra la voluntad de éstos, en cuanto tenga relación con el punto o cuestión de que se trata.

En tal caso, el reconocimiento de los libros exhibidos, se verificará a presencia del dueño de éstos, o de la persona que lo represente, y se contraerá exclusivamente a los artículos que tengan relación con la cuestión de que se trata.

En tal caso, el reconocimiento de los libros exhibidos, se verificará a presencia del dueño de éstos, o de la persona que lo represente, y se contraerá exclusivamente a los artículos que tengan relación de la cuestión que se ventila.

74. Cuando un comerciante haya llevado libros auxiliares (artículo 54) puede ser compelido a su exhibición en la misma forma, y en los casos prescritos en los tres artículos precedentes.

101. Guardarán secreto riguroso de todo lo que concierna a las negociaciones que se les encargan, bajo la más estrecha responsabilidad de los perjuicios que se siguieren por no hacerlo así.

podría comprometer a quien con él ha contratado, así como su propia economía, pues esta información en manos de sus competidores puede perjudicar sus intereses.

López Rodríguez y Bado Cardozo han señalado al respecto: *“Es terminantemente claro, entonces, que el derecho a la reserva de la documentación particular y, en especial de la comercial, es un principio de nuestro Derecho, que sólo y únicamente cede en los casos en que así se disponga por ley, establecida por razones de interés general. Las excepciones legales, en virtud de su naturaleza, son de interpretación estricta, por lo que no cabe su extensión por analogía.”*¹⁴

Asimismo, los artículos 95 y 101 del Código de Comercio establecen el deber de reserva de los agentes de comercio. La doctrina nacional ha distinguido dos posiciones respecto de las personas alcanzadas por este deber de guardar secreto.

La posición amplia, a la cual adhiere la doctrina penalista, sostiene que el secreto comercial se extiende a todos aquellos agentes de comercio que hayan accedido a información de sus clientes en razón de su actividad lícita y remunerada.

En el sentido contrario, la posición restringida entiende que únicamente los comisionistas en sentido estricto que son quienes intermedian entre la oferta y la demanda de bienes y servicios, deben guardar el referido secreto.

¹⁴ Disponible en <http://www.derechocomercial.edu.uy/Exhibdecont.htm>

El artículo 4 de la Ley número 17.835¹⁵ de fecha 23 de setiembre de 2004 establece una de las excepciones al secreto comercial en razón del interés general, la misma refiere al combate al lavado de activos provenientes de actividades ilícitas y la financiación del terrorismo.

Cabe señalar que este secreto también le rige a los entes estatales en la explotación de sus giros respectivos, dado que en este ámbito se someten a las reglas del Derecho Privado. En consecuencia, éstos pueden incurrir en responsabilidades por su actuación, en lo concerniente a la violación del secreto comercial.

b) El secreto bancario reconocido en el artículo 25 del Decreto Ley número 15.322¹⁶ de fecha 17 de setiembre de 1982 se fundamenta tal como lo manifiesta Rodríguez Villalba en que: *"Como las instituciones bancarias son depositarias de la confianza de sus clientes y la actividad que desarrolla se funda en la necesaria reserva que éstos exigen, la revelación sin justa causa de la información en su poder, quebranta el deber de sigilo derivado de la gestión profesional. Es obvio que esta actividad permite a*

¹⁵ Ley número 17.835, Artículo 4º.- *"El cumplimiento de buena fe de la obligación de informar prevista en los artículos 1º, 2º, 5º y 17, en tanto se ajuste a los procedimientos que al respecto establezca el Banco Central del Uruguay o el Poder Ejecutivo en su caso, por constituir obediencia a una norma legal dictada en función del interés general (artículo 7º de la Constitución) no configurará violación de secreto o reserva profesional ni mercantil. En consecuencia, no generará responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa ni de ninguna otra especie"*.

¹⁶ Decreto Ley número 15.322, Artículo 25 – *"Las empresas comprendidas en los artículos 1º y 2º de esta ley no podrán facilitar noticia alguna sobre los fondos o valores que tengan en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, pertenecientes a persona física o jurídica determinada. Tampoco podrán dar a conocer informaciones confidenciales que reciban de sus clientes o sobre sus clientes. Las operaciones e informaciones referidas se encuentran amparadas por el secreto profesional, y sólo pueden, ser reveladas por autorización expresa y por escrito del interesado o por resolución fundada de la Justicia Penal o de la Justicia competente si estuviera en juego una obligación alimentaria y en todos los casos, sujeto a las responsabilidades más estrictas por los perjuicios emergentes de la falta de fundamento de la solicitud.*

No se admitirá otra excepción que las establecidas en esta ley.

Quienes incumplieren el deber establecido en este artículo, serán sancionados con tres meses de prisión a tres años de penitenciaría".

quien la desempeña, penetrar en los secretos de su clientela, conocer la dimensión exacta de sus actividades económicas y su situación patrimonial por lo que, quienes acuden a estas entidades requieren la más completa discreción al confiarles los pormenores de sus asuntos. (...) En principio, el secreto bancario no tiene distinta naturaleza a la de los restantes secretos profesionales y lo anteriormente expuesto es plenamente válido a su respecto; más aun si se considera que es una típica actividad económica en nada diferente a las demás gravadas.”¹⁷

Una vez más, como puede observarse lo que se protege con este secreto es el derecho a la intimidad de las personas, específicamente su actividad financiera, así como la plaza financiera. De este modo obtiene confianza fomentando la inversión y colocación de capitales.

No obstante a lo largo del tiempo se han dictado diversas leyes que permiten al Fisco por razones de interés general obtener el levantamiento del secreto bancario, entre ellas se encuentran la Ley número 18.083 del 27 de diciembre de 2006, artículos 53 y 54 en la redacción dada por la Ley número 18.718 de fecha 30 de noviembre de 2011.¹⁸

¹⁷ RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo *Las facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria*, **Revista Tributaria**, Montevideo, Tomo XXIV, Número 141, Nov.-Dic. 1997, pp.777.

¹⁸ Ley número 18.083, Artículo 53. “*Levantamiento voluntario del secreto bancario.- La Dirección General Impositiva (DGI) podrá celebrar acuerdos con los contribuyentes en los que éstos autoricen, para un período determinado, la revelación de operaciones e informaciones amparadas en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*

La autorización conferida por los contribuyentes en los términos del inciso anterior tendrá carácter irrevocable y se entenderá dirigida a todas las empresas comprendidas en los artículos 1º y 2º del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982.

Para quienes otorguen la autorización referida en el inciso anterior, la DGI podrá reducir el término de prescripción de sus obligaciones tributarias. En tal caso, los términos de cinco y diez años

c) El secreto profesional se encuentra regulado en el artículo 302 del Código Penal, el cual tipifica el delito de revelación de este secreto.¹⁹

Este secreto refiere a la información que se obtiene en razón de su profesión, empleo o comisión, cuya divulgación vertida en confianza ponga en peligro las relaciones profesionales. Su fundamento es el derecho a la intimidad de las personas.

establecidos por el artículo 38 del Código Tributario, podrán reducirse a dos y cuatro años respectivamente”.

Artículo 54. “(Levantamiento del secreto bancario).- Cuando la administración tributaria presente una denuncia fundada al amparo del artículo 110 del Código Tributario, y solicite en forma expresa y fundada ante la sede penal el levantamiento del secreto bancario a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982, las empresas comprendidas en los artículos 1º y 2º de dicha norma quedarán relevadas de la obligación de reserva sobre las operaciones e informaciones que estén en su poder, vinculadas a las personas físicas y jurídicas objeto de la solicitud, siempre que no medie en un plazo de treinta días hábiles, pronunciamiento en contrario del Fiscal competente o del Juez de la causa.

Transcurrido el plazo a que refiere el inciso anterior, o mediando resolución judicial expresa favorable en las condiciones generales del artículo 25 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982, la Sede dará curso a la solicitud comunicando dicha determinación al Banco Central del Uruguay, el que a su vez recabará de los sujetos regulados la información que pueda existir en poder de éstos.

También se podrá levantar el secreto bancario por resolución judicial cuando el Director General de Rentas, en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la Dirección General Impositiva y respecto de obligaciones tributarias no prescriptas, solicite en forma expresa y fundada ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia con competencia en materia civil, toda la información relativa a las operaciones bancarias de personas físicas o jurídicas determinadas. Para dichas actuaciones será competente el Juez del lugar del domicilio de la persona física o jurídica titular de la información, entendiéndose a tales efectos, el domicilio constituido ante la administración tributaria o, en su defecto, el domicilio real. El Juez solo hará lugar a la solicitud cuando la administración tributaria haya acreditado la existencia de indicios objetivos que hagan presumir razonablemente la existencia de evasión por parte del sujeto pasivo, y siempre que la información solicitada resulte necesaria para la correcta determinación de adeudos tributarios o la tipificación de infracciones. La misma información, podrá ser solicitada por la administración tributaria, en cumplimiento de solicitudes expresas y fundadas por parte de la autoridad competente de un Estado extranjero, exclusivamente en el marco de convenios internacionales ratificados por la República en materia de intercambio de información o para evitar la doble imposición, que se encuentren vigentes, debiendo indicarse en dicho caso la entidad requirente y todos los antecedentes y fundamentos que justifiquen la relevancia de la información solicitada. Lo dispuesto en este inciso será de aplicación para informaciones relativas a operaciones posteriores al 1º de enero de 2011.

(...)

Cuando se tramiten solicitudes de levantamiento de secreto bancario el proceso judicial deberá mantenerse reservado para terceros distintos del solicitante y del titular de la información”.

¹⁹ Código Penal, Artículo 302. “(Revelación de secreto profesional)

El que, sin justa causa, revelare secretos que hubieran llegado a su conocimiento, en virtud de su profesión, empleo o comisión, será castigado, cuando el hecho causare perjuicio, con multa de 100 U.R. (cien unidades reajustables) a 600 U.R. (seiscientas unidades reajustables”).

Siguiendo a Rodríguez Villalba en virtud de la calidad, abundancia, exactitud o relación directa con determinada situación subjetiva, el valor jurídico individual derivado del derecho a la seguridad e intimidad de la persona debe compatibilizarse con el interés público.²⁰

Por las razones expuestas es que se reprime penalmente al que divulgare sin justa causa información amparada por el secreto profesional.

Cervini entiende que la relación es de carácter estatutaria en mérito a que sostiene que los profesionales no son meros receptores pasivos de la confidencialidad necesaria de sus clientes. Y expresa que: *"por ello, también somos sujetos obligados a salir en defensa de la confianza que nos ha depositado el cliente. Ello se vincula a la esencia de nuestra actividad, al contenido bifronte de nuestro compromiso profesional, que lo es con el cliente, y también en igual grado con el Sistema de Derecho. Por ello, muchas veces, el cliente está dispuesto a soportar ciertas claudicaciones frente a la presión del Estado y el abogado debe ilustrarlo meticulosamente respecto de todos sus derechos ciudadanos frente al Fisco"*.²¹

d) A su vez existen otros secretos que al igual a los anteriormente enunciados buscan proteger la intimidad de las personas ya sea referente a su correspondencia y papeles particulares, datos estadísticos, e información obtenida en razón de su labor.

Estos son:

²⁰ RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, ídem.

²¹ CERVINI, Raúl *El Secreto Profesional en el ámbito tributario*, **Revista Tributaria**, Montevideo, IUET, Tomo XXXV, núm. 202, Ene-Feb 2008, pág. 6

- el secreto de la correspondencia y papeles de los particulares previsto por el artículo 28 de la Constitución y 296 y siguientes del Código Penal²²
- el secreto estadístico previsto por el artículo 17 de la ley número 16.616 del 20 de octubre de 1994.²³

²² Constitución, Artículo 28 “*Los papeles de los particulares y su correspondencia epistolar, telegráfica o de cualquier otra especie, son inviolables, y nunca podrá hacerse su registro, examen o interceptación sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general.*”

Código Penal, Artículo 296 “*(Violación de correspondencia escrita) Comete el delito de violación de correspondencia el que, con la intención de informarse de su contenido, abre un pliego epistolar, telefónico o telegráfico, cerrado, que no le estuviera destinado. Este delito se castiga con 20 U.R. (veinte unidades reajustables) a 400 U.R. (cuatrocientas unidades reajustables) de multa.*

Los que abran, intercepten, destruyan u oculten correspondencia, encomiendas y demás objetos postales con la intención de apropiarse de su contenido o interrumpir el curso normal de los mismos, sufrirán la pena de un año de prisión a cuatro de penitenciaría.

Constituye circunstancia agravante de este delitos, en sus dos formas, el que fuera cometido por funcionario público perteneciente a los servicios de que en cada caso se tratara

Artículo 297: “*(Interceptación de noticia, telegráfica o telefónica) El que, valiéndose de artificios, intercepta una comunicación telegráfica o telefónica, la impide o la interrumpe, será castigado con multa de 20 U.R. (veinte unidades reajustables) a 400 U.R. (cuatrocientas unidades reajustables).*

Artículo 298. *(Revelación del secreto de la correspondencia y de la comunicación epistolar, telegráfica o telefónica)*

Comete el delito de revelación de correspondencia epistolar, telegráfica o telefónica, siempre que causare perjuicio :

1. *El que, sin justa causa, comunica a los demás lo que ha llegado a su conocimiento, por alguno de los medios especificados en los artículos anteriores.*
2. *El que, sin justa causa, publica el contenido de un correspondencia, epistolar, telegráfica o telefónica que le estuviere dirigida y que, por su propia naturaleza debiera permanecer secreta.*

Este delito será castigado con 20 U.R. (veinte unidades reajustables) a 200 U.R. (doscientas unidades reajustables).

²³ Ley número 16.616 Artículo 17.- *Están amparados por el secreto estadístico los datos individuales proporcionados a los organismos del Sistema Estadístico Nacional por las fuentes de información. La obligación de guardar el secreto estadístico alcanza tanto a los organismos como a sus funcionarios, así como a terceras personas que tomen conocimiento de los datos relevados al amparo del secreto estadístico.*

No están amparados por el secreto estadístico los datos relativos a nombre o denominación, domicilio, rama de actividad e indicadores de tamaño por tramos que proporcionan los contribuyentes, empresas o establecimientos que desarrollan actividad económica con o sin fines de lucro.

No obstante, los datos no amparados por el secreto estadístico no podrán determinarse o requerirse de modo tal que de ello pueda inducirse la información cuyo secreto debe preservarse por mandato legal.

- el secreto de los funcionarios Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, establecido en el artículo 264 ley número 16.736 del 5 de enero de 1996.²⁴

Todos estos secretos son protegidos por la ley penal y la respectiva revelación encuadra en la citada figura delictiva prevista en el artículo 302 del Código Penal.

e) El secreto tributario amparado por el artículo 47 del Código Tributario, el cual será objeto de un exhaustivo análisis en los capítulos subsiguientes.

5. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL SECRETO TRIBUTARIO.

El primer antecedente normativo del artículo 47 del Código Tributario surge del artículo 49 de la Ley número 10.597 del 28 de diciembre de 1944, consagrado únicamente para el impuesto extraordinario a las ganancias elevadas y eventuales (hoy derogado).²⁵

²⁴ Ley número 16.736 Artículo 264.- *Los funcionarios del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, que en razón del ejercicio de sus funciones de contralor, obtuvieran informaciones, están obligados a guardar secreto acerca de las mismas. Asimismo, deberán mantener reserva de las actuaciones administrativas o judiciales de las que tengan conocimiento.*

Sin perjuicio de lo anterior, y cuando así se solicite, dichas informaciones deberán ser comunicadas a las autoridades jurisdiccionales, al Poder Legislativo y otros organismos de acuerdo con la normativa vigente.

La presente disposición no afectará la difusión de datos globales o estadísticos sin mención expresa a ningún administrado

²⁵ Ley 10.597, Artículo 49.- *Salvo en cuanto se refiera a los derechos del Fisco, las actuaciones administrativas y judiciales que se sigan para la aplicación de esta ley, tienen carácter secreto. La violación del secreto apareja responsabilidad y será causa de destitución para los funcionarios infidentes.*

Posteriormente, el secreto tributario fue reconocido en el artículo 67 de la Ley número 12.804 del 30 de noviembre de 1960 referente al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, extendido a todos los impuestos que recaudara la Dirección General Impositiva por disposición del artículo 31 de la Ley número 13.319 del 28 de diciembre de 1964.²⁶

Asimismo, el artículo 131 del Modelo de Código Tributario para América Latina también reconoce el principio general de reserva.

A partir de la sanción del Código Tributario Uruguayo que rige desde el 1 de enero de 1975, el secreto tributario fue reformulado en el artículo 47.

No obstante, éste principio de reserva ha sido flexibilizado por diversas normas legales dictadas por razones de interés general, que dada su importancia serán objeto de análisis en capítulo aparte.

6. AUTONOMÍA DEL SECRETO TRIBUTARIO.

La dogmática tributarista nacional ha planteado dos posiciones respecto de la autonomía del secreto tributario.

²⁶ Ley número 12.804, Artículo 67. *(Secreto de las actuaciones). Salvo en cuanto se refiere a los derechos del Fisco, las actuaciones administrativas y judiciales que se hagan para la aplicación de esta ley tienen carácter secreto. La violación del secreto, aparejará responsabilidad y será causa de destitución para los funcionarios infidentes, sin perjuicio de la sanción penal que corresponda.*

Artículo 31. *Las normas contenidas en los artículos 52 a 55, 59, 61 y 63 a 67 del Capítulo VI, Título I de la ley N° 12.804, de 30 de noviembre de 1960 y sus modificativas, se aplicarán a todos los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva.*

Por un lado Noboa entiende que "El artículo 47 del Código Tributario, establece para la Administración Tributaria la obligación de guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas y judiciales, sólo ampara aquellas informaciones referentes a hechos y situaciones respecto de las cuales el administrado o el contribuyente, o un tercero, es titular de un derecho subjetivo al secreto: secreto bancario, secreto comercial, secreto profesional, etc."²⁷

Por otro lado, Bordolli sostiene que "(...) El secreto tributario es autónomo y -en tanto tal- no está supeditado a ningún derecho específico a la reserva de la información que le antecede (...)".²⁸

En el mismo sentido Dentone refiriéndose al artículo 47 del Código Tributario expresa que "(...) por él se está reconociendo la existencia de un derecho autónomo a la reserva cuyos titulares son los administrados que se relacionen con el sector tributario de la Administración (...)".²⁹

A su vez Mazz manifiesta: "La Dirección General Impositiva interpreta que el artículo 47 consagra un derecho autónomo por el cual se protegen los datos referente a los particulares, al margen de que otras

²⁷ NOBOA, Rafael, *Notas sobre la naturaleza y el alcance del secreto de las actuaciones establecido por el Código Tributario*, **Revista Tributaria** IUET. Montevideo T. IV, Número 19., Julio - Agosto 1977, pp. 706 y 707.

²⁸ BORDOLLI, José Carlos, *Protección de la información en materia fiscal*, **Revista Tributaria**, IUET. Montevideo T. XVIII, Número 104. Set- Oct. 1991, p. 381.

²⁹ DENTONE, Carlos, *El secreto de las actuaciones de la Administración Tributaria*, **Revista Tributaria** IUET, Montevideo T. V, Número 2, set-oct. 1978, p. 411.

disposiciones del ordenamiento jurídico le confieran la condición de secreto".³⁰

Esta discusión ha perdido relevancia dado que actualmente no es objeto de debate la autonomía del secreto tributario por la doctrina y jurisprudencia, entendiéndose que el secreto tributario es autónomo, y por tanto no existen dudas de que no requiere el amparo de otro secreto preexistente para regir.

7. DEFINICIÓN LEGAL.

La razón de ser de esta norma es que la Administración Tributaria en virtud de sus amplios poderes de investigación y fiscalización (artículo 68 del Código Tributario³¹), así como del correlativo deber de colaboración de los particulares (artículo 70 del Código

³⁰ MAZZ, Addy. *Curso de derecho financiero y finanzas*. Montevideo, T. 1, Vol. 2, FCU. P. 345.

³¹ Código Tributario, Artículo 68. *(Facultades de la Administración)*.- La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:

A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones. B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación. C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requieran y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y sólo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración. D) Practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento. E) Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma. F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente. G) Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo. Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento.

Tributario³²), accede a información perteneciente a la esfera íntima del particular, que como se vio anteriormente, implica un derecho de rango constitucional, que únicamente puede verse disminuido por una ley dictada por razones de interés general.

Al respecto Dentone ha manifestado que "(...) el retaceo del derecho a la intimidad consagrado por los artículos 7, 11, 28 y 72 de la carta, sólo puede justificarse por razones de interés general, previa ley que así lo disponga (art. 7 cit.), y cuando la ley tributaria conculca ese derecho lo hace pura y exclusivamente para facilitar la determinación y la percepción de los tributos, como consecuencia de lo cual en principio, cualquier información que se obtenga por los órganos competentes solo puede ser utilizada para lograr los fines que inspiren el ordenamiento tributario, no pudiendo ser aprovechada por particulares u organismos públicos con objetivos diversos salvo que la ley lo permita. (...) Surge de todo lo antedicho que como señala GARCIA MULLIN (citado supra) existe un derecho a la reserva como bien jurídico del administrado que debe ser protegido, por el ordenamiento normativo".³³

³² Código Tributario, artículo 70. (Obligaciones de los particulares).- Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:

A) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.

B) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.

C) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.

D) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.

E) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

F) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.

G) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.

³³ DENTONE, Carlos. Op.cit. p. 410.

A raíz de ello se torna necesario proteger la información sensible del contribuyente, ya que la divulgación de la misma podría causarle graves perjuicios económicos y sociales en el desarrollo de su actividad comercial.

8. ANÁLISIS EXEGÉTICO DE LA NORMA.

El artículo 47 del Código Tributario bajo el nomen iuris "Secreto de las Actuaciones" consagra el secreto tributario y establece "*La Administración Tributaria y los funcionarios de que ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales.*

Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, menores o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuere imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y lo solicitaren por resolución fundada.

La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente".

En este capítulo se analizarán los conceptos vertidos por la norma a los efectos de su mejor comprensión.

8.1. La Administración Tributaria.

En primer lugar el artículo menciona a la Administración Tributaria como el sujeto obligado a guardar secreto.

En cuanto al concepto de Administración Tributaria, la doctrina nacional ha entendido que: "(...) el concepto debe ser amplio; Administración Tributaria es todo organismo estatal que sea sujeto activo de un tributo, no existiendo motivo válido para sostener que el código sólo pudo referirse a la Administración Tributaria a la que se aplican otras normas del Código, según lo dispuesto por el artículo 1º".³⁴

En el mismo sentido, Bordolli señala que el referido secreto "(...) alcanza a todas las administraciones tributarias nacionales, excepto las que administran tributos aduaneros porque estos están excluidos del ámbito de aplicación del Código y también a aquellas administraciones departamentales (municipios) que lo hayan incorporado como legislación tributaria en su jurisdicción. Dicho en otras palabras: el secreto tributario del Código no rige para los tributos aduaneros ni para los departamentales, salvo que la ley del municipio lo haya adoptado como ley interna".³⁵

A nivel jurisprudencial, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia número 696 de fecha 22 de noviembre de 2004, adhiriendo a la posición de Nobao respecto al concepto de Administración Tributaria dispuso "Siendo de destacar que de vieja data, la doctrina ha sostenido que dicho art. 47 '...es una norma instrumental tendiente a hacer efectivos derechos subjetivos preexistentes que la Constitución y la ley garantizan al individuo...', y que '...en cuanto a qué debe entenderse por Administración Tributaria creemos que el propio fundamento que expresamos impone que el concepto debe ser amplio,

³⁴ NOBOA. Rafael, Op. Cit. p. 706

³⁵ BORDOLLI, José Carlos. Ob. Cit. p. 380

Administración Tributaria es todo organismo estatal que sea sujeto activo de un tributo...' (conf. Noboa, Rafael - Rev. Tributaria, Tomo IV, número 19, Jul/Agos 77, págs. 699 y ss.).

Por lo cual no puede dudarse que el Banco de Previsión Social, en tanto que integra la administración tributaria, también se encuentra alcanzada por dicha norma".

Así, el concepto de Administración Tributaria debe ser interpretado en sentido amplio, comprensivo tanto de la Dirección General Impositiva así como de otras entidades recaudadoras de tributos, por ejemplo el Banco de Previsión Social.

La Dirección General Impositiva es una unidad ejecutora (inciso 005) perteneciente al Ministerio de Economía y Finanzas que integra el Poder Ejecutivo, en consecuencia cuando el órgano jerarca (Poder Ejecutivo) accede a actuaciones administrativas cuya información está amparada por el secreto tributario, también está obligado a guardar secreto de éstas.

Entendemos que a efectos de delimitar el concepto de Administración Tributaria debe recordarse que este instituto se encuentra consagrado dentro del Código Tributario, cuyo ámbito de aplicación está dado por el artículo 1° de dicho cuerpo normativo que excluye de su aplicación a los tributos aduaneros y los departamentales, salvo las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional.³⁶

³⁶ Código Tributario, Artículo 1°. (*Ámbito de aplicación*).- *Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos, con excepción de los aduaneros y los departamentales. También se aplicarán, salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales. Son tributos aduaneros aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales. Son tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano*

De esta manera en principio no corresponde la aplicación de esta norma a los gobiernos departamentales, salvo que éstos lo establezcan como norma interna mediante la aprobación de decreto departamental con fuerza de ley en su jurisdicción, haciendo aplicable al departamento las normas del Código Tributario ya sea en todo o en parte.³⁷

Existen dos posiciones doctrinarias acerca de la aplicabilidad del artículo 47 del Código Tributario a los gobiernos departamentales.

En una posición amplia Rodríguez Villalba entiende que si por decreto de la junta departamental se incorporó como norma interna el Código Tributario les rige el secreto tributario, expresando al respecto que "*(...) salvo a los gobiernos departamentales que han dispuesto la incorporación del Código Tributario a su territorio, no les son aplicables las disposiciones sobre el deber de secreto de las actuaciones (art. 47). No obstante nada impide que así lo dispongan las Juntas Departamentales*".³⁸

Por su parte Adriasola en una posición restrictiva entiende que "*Correspondería entonces analizar por un lado si la adopción del artículo 47 CT por imperio del propio gobierno local hace que el acceso a la información fiscal solo pueda lograrse por la vías y con los requisitos que la norma nacional contiene. O aún, para aquellos casos en que el ente local no se plegó por acto regla departamental a la normativa contenida en el CT, cabe preguntarse si*

competente para su creación, modificación o derogación. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicarán a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional.

³⁷ VALDES COSTA, Ramón. *Código Tributario-Comentado y Concordado*, Montevideo, FCU 5ª Edición pp.127 a 130.

³⁸ RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo, *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales*, Montevideo, FCU, p. 178

igualmente podría invocarla para proteger la información fiscal que maneja. La respuesta es negativa, pues la adopción por norma departamental tiene efectos parciales. El primero de ellos es que la información fiscal debe considerarse como información reservada y de ello no tenemos duda alguna. Esa reserva cesa cuando lo autoriza el titular o cuando es necesario sea utilizada como defensa, por ejemplo, al iniciarse acciones judiciales de cobro. En esto, el comportamiento resulta similar a lo que acontece con el secreto bancario. Seguidamente, y en segundo lugar, como por Decreto Departamental no se pueden establecer normas limitando la competencia jurisdiccional sería por lo menos dudoso que el municipio ante por ejemplo un pedido judicial proveniente de un tribunal que no fuera penal o aduanero o de menores, pudiera ampararse en el artículo 47 CT al haberlo adoptado por Decreto Departamental”.³⁹

En este mismo sentido, más recientemente Gutiérrez entiende que los Gobiernos Departamentales no tienen competencia departamental para declarar que determinadas actuaciones administrativas sean secretas.

El citado autor considera que ante el pedido concreto por autoridades judiciales o administrativos de determinada información éstos deberán evaluar en virtud del derecho de intimidad y de lo dispuesto en la Ley número 18.381 de fecha 17 de octubre de 2008 si corresponde otorgarla o negarla dado que el principio que les rige es el de publicidad.⁴⁰

³⁹ ADRIASOLA, Gabriel, *El delito tributario, la cooperación penal internacional y la extradición*, **La Justicia Uruguaya**, Montevideo, T. 126. Doctrina. p. 84

⁴⁰ GUTIERREZ, Fulvio. *Naturaleza, objeto y alcance del secreto tributario de los gobiernos departamentales*, **Revista de Derecho Público**, Montevideo Julio 2010, Vol. 19, N° 37, p. 85 y 86.

Por nuestra parte, si bien por Administración Tributaria podría entenderse incluidos los Gobiernos Departamentales y la Dirección Nacional de Aduanas, en cuanto a los Gobiernos Departamentales consideramos que carecen de potestad constitucional para declarar que cierta información sea secreta. Tampoco existe una ley nacional que establezca como secretas las actuaciones de los gobiernos departamentales. Tal es así, que el propio artículo 1 del Código Tributario excluye a los Gobiernos Departamentales de su ámbito de aplicación. De esta manera, y conforme al principio de publicidad que los rige, corresponderá que éstos otorguen o nieguen la información que se les solicite de acuerdo a la clasificación que realice en cumplimiento de la ley número 18.381.

En cuanto a la Dirección Nacional de Aduanas no es de aplicación el Código Tributario a los tributos aduaneros (artículo 1), por lo que en principio tampoco resulta aplicable el artículo 47; no existiendo actualmente una ley nacional que así lo establezca.

No obstante, teniendo presente que el artículo 32 del Decreto Ley número 14.629 de fecha 5 de enero de 1977, establece para el Impuesto Aduanero Único a la Importación y la Tasa de Movilización de Bultos, que los funcionarios aduaneros tienen las facultades del artículo 68 del Código Tributario, y los inspeccionados los deberes establecidos en el artículo 70 del mismo cuerpo normativo, por lo que resulta más que razonable que guarden secreto de las actuaciones. Si incumplen con ese deber de reserva no se les podrá aplicar la sanción prevista en el referido artículo 47 en virtud del principio de tipicidad de las penas, sino que serán pasibles de ser sancionados conforme a la normativa general aplicable a los funcionarios

públicos, como ser el delito de revelación de secreto (artículo 163 del Código Penal).

Sería conveniente la creación de una ley nacional que reproduzca el artículo 47 para los tributos aduaneros, ya que por Decreto-Ley número 14.629 se dispuso expresamente la aplicabilidad a estos tributos de los artículos 68 y 70 del Código Tributario. En consecuencia para salvaguardar el derecho a la intimidad y la información que obtenga el organismo en ejercicio de sus amplias facultades, es necesaria la regulación legal referida.

En otro orden, resulta interesante analizar ciertos casos como ser el del Ministerio de Turismo y Deporte, quien conforme al artículo 63 de la Ley número 17.555 de fecha 18 de setiembre de 2002⁴¹, reglamentado por los artículos 12 y 13 del Decreto número 377/002 de fecha 28 de setiembre de 2002⁴², es el encargado de administrar el

⁴¹ Ley número 17.555 Artículo 63: "Grávase con un impuesto de hasta el 5,5% (cinco con cincuenta puntos porcentuales) el costo de los pasajes fluviales, el que será de cargo del adquirente del pasaje, siendo agentes de recaudación las empresas transportistas.

Su alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo, el que establecerá las normas de recaudación pertinentes.

El producido del tributo será depositado directamente en cuenta especial, para acreditar, en moneda extranjera, en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

Créase con los fondos recaudados el "Fondo de Promoción de Turismo de Uruguay en el Exterior", el que será administrado y dispuesto por el Ministerio de Turismo, el que lo destinará en forma exclusiva a la promoción turística del Uruguay en el exterior. En ningún caso los fondos podrán ser utilizados en remuneraciones personales de clase alguna.

⁴² Decreto número 377/002: Artículo 12.-El Fondo de Promoción de Turismo de Uruguay en el Exterior será administrado por el Ministerio de Turismo, con destino exclusivo a la promoción turística del Uruguay en el exterior, y se nutrirá con los aportes realizados por los agentes privados y con la prestación del 5,5% (cinco con cinco por ciento) sobre el precio de los pasajes fluviales vendidos en el país y de los que se contraten en el exterior para iniciar viaje desde la República.

Lo recaudado con destino al Fondo no será considerado fondo público, rigiéndose en lo pertinente por lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley N° 17.556 de 18 de setiembre de 2002.

Decreto número 377/002 artículo 13: La prestación a que refiere el artículo anterior será recaudada por las empresas transportistas fluviales en el momento de emisión del pasaje, y su producido será depositado por éstas dentro de los diez días siguientes al del fin del mes que incluya dicha emisión, en una cuenta especial en el Banco de la República Oriental del Uruguay denominada "Fondo de Promoción de Turismo de Uruguay en el Exterior-Ministerio de Turismo.

Fondo de Promoción de Turismo de Uruguay en el Exterior, cuyos activos provienen del dinero recaudado por el impuesto que grava hasta el cinco con cincuenta puntos porcentuales el costo de los pasajes fluviales, el que será de cargo del adquirente del pasaje, siendo agentes de recaudación las empresas transportistas.

En lo que refiere a las prestaciones legales pecuniarias establecidas a favor de personas de derecho público no estatales respecto de las cuales es aplicación el Código Tributario (artículo 1°), también les rige lo dispuesto por el multicitado artículo 47.

Dado que sus funcionarios no revisten la calidad de funcionario público se torna dificultosa la aplicación de la sanción prevista para el caso de incumplimiento de la obligación de guardar secreto.

Concluyendo, Administración Tributaria es todo organismo estatal que sea sujeto activo de un tributo, y en consecuencia debe guardar secreto de las actuaciones; sin perjuicio de lo cual quedan excluidos por las razones expuestas precedentemente los gobiernos departamentales y los tributos aduaneros.

8.2. Y los funcionarios que de ella dependen.

Seguidamente, la norma establece que están obligados también a guardar secreto "los funcionarios que de ella dependen" por lo que la doctrina nacional se ha cuestionado

Las empresas transportistas fluviales deberán remitir mensualmente un informe de lo recaudado al Ministerio de Turismo y a la Dirección General Impositiva con copia del depósito realizado en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

La Dirección Nacional de Migración elaborará un informe mensual que indique el número de pasajeros residentes uruguayos que utilizaron el servicio de transporte fluvial, el cual deberá ser remitido al Ministerio de Turismo a los treinta días de vencido el trimestre.

qué alcance tiene dicho término, y qué sujetos se encuentran comprendidos en la misma.

Como consideración previa corresponde destacar que todo funcionario público tiene el deber de guardar reserva de la información que tome conocimiento en ejercicio de sus funciones, siendo esta obligación inherente a la función pública sin necesidad de texto que así lo establezca.

En este sentido Sayagués expresó que *"Los funcionarios deben mantener una prudente reserva sobre todo lo relacionado con las funciones que ejercen y que llega a su conocimiento precisamente por su calidad de tales. Este deber de guardar resera es inherente a los funcionarios públicos y no necesita texto que lo imponga."*⁴³

Debe entenderse incluido dentro del alcance subjetivo del artículo 47 no sólo a las personas que revistan la calidad de funcionario público dentro de la Administración, sino también a todas las personas físicas que presten servicios en la misma, contrato de función pública, de una beca o de una pasantía.

En caso de que la Administración Tributaria celebre contratos de arrendamiento de servicios con terceros, como por ejemplo de soporte informático u otros servicios como tareas de mantenimiento o limpieza, no incluidos en el alcance subjetivo de la norma, resulta conveniente que en los mencionados contratos se pacte una cláusula de confidencialidad, a los efectos de salvaguardar el derecho

⁴³ SAYAGUES LASO, Sayagués Laso, Enrique "Tratado de Derecho Administrativo", T. 1, FCU, Montevideo, 8ªEdición, 2002, p. 314.

a la intimidad de los particulares cuya información posee la Administración.

Recuérdese que la Dirección General Impositiva integra el Poder Ejecutivo, por lo que los jefes y funcionarios de este último que accedan a información amparada por el artículo 47, también se encuentran obligados a guardar secreto.

Adriasola siguiendo a Muzguera Sevillano entiende que el alcance de la reserva tributaria es amplio pues incluye no sólo a los funcionarios de la Administración Tributaria sino también "(...) a los jueces y fiscales, a los peritos a los que se ha recurrido oficialmente, y a cualquier otro funcionario público o privado que de algún modo conociere las circunstancias del sujeto de deberes tributarios."⁴⁴

Varela y Gutiérrez han ampliado dicho término incluyendo dentro de la obligación de guardar secreto tributario a todos los demás funcionarios públicos, comprendiendo aún a aquellos que no dependen de la Administración Tributaria, como son los funcionarios judiciales y los ex funcionarios del Fisco.⁴⁵ Basan su fundamento en el artículo 163 del Código Penal que consagra el delito de revelación de secreto para todos los funcionarios públicos.⁴⁶

En consecuencia, los citados autores expresan "*Están sujetos al secreto tributario no solo las actuaciones de la*

⁴⁴ ADRIASOLA, Gabriel, Op Cit. p. 85.

⁴⁵ GUTIERREZ Gianni y VARELA Alberto. *El contribuyente frente a la inspección fiscal*. Tercera Edición, Amalio Fernández., Mayo 2008, pp. 116 y 117.

⁴⁶ Código Penal, artículo 163. (*Revelación de secretos*).- *El funcionario público que, con abuso de sus funciones, revelare hechos, publicare o difundiere documentos, por él conocidos o poseídos en razón de su empleo actual o anterior, que deben permanecer secretos, o facilitare su conocimiento, será castigado con suspensión de seis meses a dos años y multa de 10 UR (diez unidades reajustables) a 3.000 UR (tres mil unidades reajustables)*".

Administración Tributaria sino también los procesos judiciales que se deriven de las mismas. El secreto tributario, entonces, se mantiene durante las actuaciones judiciales.

(...) Todos los funcionarios públicos -pertenezcan o no a la Administración Tributaria - están obligados a no revelar la información de carácter tributario que llegue a su poder en el ejercicio de sus funciones. En consecuencia los funcionarios judiciales no pueden revelar la información que llegue a su poder en virtud de actuaciones judiciales de la administración fiscal. De lo contrario, el funcionario comete el delito de revelación de secretos consagrado en el artículo 163 del Código Penal".⁴⁷

Los citados autores incluyen a los funcionarios judiciales dentro del deber de guardar secreto tributario consagrado en el artículo 47. Pese a ello, éstos expresan que el incumplimiento de dicho deber implica cometer el delito de revelación de secreto previsto en el citado artículo 163 del Código Penal, y en consecuencia la aplicación de la sanción allí prevista.

En nuestra opinión, no corresponde incluir a los funcionarios judiciales dentro del término "*funcionarios que de ella dependen*" establecido en el multicitado artículo 47. Claramente éstos no dependen de la Administración Tributaria ni de sus jefes, por lo que mal podría aplicárseles dicho artículo. No obstante, entendemos que a éstos sí les rige el deber general de reserva de todos los funcionarios públicos, cuyo incumplimiento podría implicar la comisión del delito de

⁴⁷ GUTIERREZ Gianni y VARELA Alberto, op.cit. p.119.

revelación de secreto previsto en el mencionado artículo 163.

De esta manera, corresponde distinguir al secreto tributario reconocido en el artículo 47, del delito de revelación de secreto previsto en el artículo 163 del Código Penal, el cual consagra un delito penal que requiere el cumplimiento de otros requisitos, diferente del secreto tributario establecido en el artículo 47.

Por tanto los funcionarios judiciales no están incluidos dentro del término "funcionarios" del artículo 47, sin perjuicio del deber de guardar reserva de todo funcionario público.

Respecto a los ex funcionarios del Fisco, dado que ya cesó su vínculo funcional con la administración no correspondería la aplicación del artículo 47. Sin embargo, en caso de revelar información amparada en el secreto tributario podrían incurrir en el delito de revelación de secreto del multicitado artículo 163, en virtud de lo dispuesto por artículo 176 del Código Penal. Este último establece que si un ex funcionario comete un delito que lo tiene como sujeto activo y lo hace con relación a su cargo anterior, la circunstancia de que actualmente no ocupe el cargo o desempeñe la sanción no inhibe su responsabilidad.

A partir de la Ley número 17.060 de fecha 8 de enero de 1999, que en su artículo 8 adicionó la pena de multa de 10 a 3000 UR a la ya existente pena de suspensión del cargo prevista en el artículo 163, es posible castigar al ex funcionario infidente con esta pena pecuniaria.

Finalmente, ratificando los conceptos antes vertidos respecto a que únicamente están obligados a guardar secreto tributario (conforme artículo 47 Código Tributario) la Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia número 669 de fecha 10 de noviembre de 2004 admitió que la actora agregara documentación relativa a otro contribuyente, entendiéndose que la obligación de guardar secreto no rige respecto de los administrados. En este sentido el Tribunal expresó: "(...) *El artículo 47 del Código Tributario es una norma que rige la conducta de la Administración y sus funcionarios, no siendo aplicable la misma a dicha parte, quien habiendo accedido a los citados informes, puede agregarlos al proceso.*"

8.3. Informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales.

La discusión clásica que se ha planteado en la doctrina es qué información se encuentra amparada por el secreto.

Por un lado, en una posición amplia Bordolli expresa que "(...) *absolutamente toda la información que obtenga la Administración Tributaria relativa a las personas, quede bajo el manto de esa reserva, independientemente de su contenido y de las vías por las cuales se llegó.*"⁴⁸

Por otra parte en una posición más restrictiva Noboa manifestó que el secreto alcanza "(...) *sólo a aquellas informaciones a las cuales la Administración pudo tener acceso en mérito a las facultades excepcionales que la ley*

⁴⁸ BORDOLLI, José Carlos. Op. Cit. p. 381

le acuerda, y que, a su vez, por alguna razón ajena al derecho tributario, deben mantenerse en reserva. La voluntad del legislador debe ser interpretada en concordancia con el régimen legal vigente en cuanto a la protección del secreto en el ámbito de otras ramas del derecho como el civil, comercial, administrativo, penal, etc.

No debe a nuestro juicio interpretarse que la norma consagra la obligatoriedad de guardar secreto sobre informaciones de cualquier naturaleza que la Administración obtenga, como consecuencia directa o indirecta de actuaciones administrativas o judiciales sin ninguna limitación.”⁴⁹

En el mismo sentido que Noboa, Goldstein entiende que “(...) esa confidencialidad debe circunscribirse exclusiva y excluyentemente a aquellas averiguaciones que pudo alcanzar en virtud de las facultades excepcionales que la ley tributaria le acuerda amén de la reserva que por razones ajenas al derecho tributario está obligado igualmente a cumplir”.⁵⁰

Por su parte Adriasola, adhiriendo a la posición de Bordolli, expresa que “(...)en el caso uruguayo el amplio giro de la norma contenida en el artículo 47 del Código Tributario permite afirmar que estamos ante un sistema amplio, por lo cual ingresan dentro de la información amparada por el secreto no solo los datos identificatorios de los contribuyentes, sino también cualquier información vinculada, tales como el monto de los impuestos, contenido de las declaraciones juradas, todo aquello que permita

⁴⁹ NOBOA. Op. Cit. p. 700

⁵⁰ GOLDSTEIN, Eduardo, *Responsabilidad del empresario principal por aportes previsionales en las leyes de tercerizaciones y secreto tributario*, Tribunal del Abogado, Montevideo, agosto – setiembre 2009 N° 164, p. 32

reconstruir el patrimonio o ingresos del contribuyente, etc.

En definitiva, el secreto tributario o fiscal, puede definírsele como aquella institución que protege los datos, informes, y todos los demás elementos relacionados con la situación económica de los contribuyentes.”⁵¹

Por nuestra parte, consideramos que la norma es amplia por cuanto no limita la información que queda comprendida, entendiéndose incluida en la norma toda aquella información a la que la Administración accede en virtud de sus actuaciones administrativas o judiciales. La información que se obtiene sólo debe ser utilizada para el fin primario perseguido, esto es, permitir a la Administración investigar, fiscalizar y recaudar, entre otros, no pudiendo ser utilizada para fines ajenos a la Administración.

8.4. Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, menores o aduanera.

Las excepciones consagradas en el artículo son establecidas por razones de interés general; éstas priman sobre el interés de mantener el secreto pudiendo ser proporcionados a ciertos sujetos.

Éstas son:

a) Otras Administraciones Tributarias

⁵¹ ADRIASOLA, Gabriel, Op. Cit. p. 85

Como ya fuera expresado anteriormente, por "Administración Tributaria" se entiende todo organismo estatal que sea sujeto activo de un tributo. Así, se encuentran incluidas dentro de este concepto la Dirección General Impositiva, el Banco de Previsión Social, la Administración Nacional de Aduanas, los Gobiernos Departamentales, entre otros.

No se debe confundir el alcance subjetivo del secreto tributario con los sujetos a los cuales se les puede brindar información al amparo del multicitado artículo. En este mismo sentido Bordolli expresó: "*(...) la exclusión de los tributos aduaneros y de los departamentales del alcance del secreto no arrastra a las administraciones respectivas en tanto solicitantes de la información de sus funciones tributarias*".⁵²

Estos órganos que integran el concepto de "Administración Tributaria" en caso de que requieran información, en principio, no se les puede negar.

La Dirección General Impositiva integra el sistema orgánico Poder Ejecutivo. Este último, conforme la doctrina administrativista mayoritaria, fundándose en el artículo 149 de la Constitución nacional, es ejercido por el Presidente de la República actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros.

Así, si el Ministerio de Economía y Finanzas o el Presidente de la República actuando con el ministro respectivo o en consejo de ministros (Poder Ejecutivo), solicitan información amparada por el secreto, en cumplimiento de sus funciones, la Administración - sometida

⁵² BORDOLLI, José Carlos. Op. Cit. p. 384

a su jerarquía - deberá brindarla, estando éstos obligados a mantener el secreto tributario.

La posición mayoritaria entiende que el sistema orgánico Poder Ejecutivo se distingue del sistema orgánico Presidencia.

De esta manera, dado que el órgano presidencia no constituye el jefarca del Poder Ejecutivo, no puede avocarse en asuntos de la Dirección General Impositiva. Por tanto si éste último solicita información amparada por el secreto, en principio tampoco podría brindarse.

En otro orden si el Ministerio de Turismo y Deporte solicita información a la Dirección General Impositiva respecto a cuestiones vinculadas al impuesto que recauda, la Administración ha entendido que puede otorgarla considerándolo incluido a estos únicos efectos dentro del concepto "Administración Tributaria" del artículo 47. En consecuencia, los funcionarios del ministerio requirente deberán también guardar la correspondiente reserva de la información que se les brinde.

b) Tribunales de justicia en materia penal, de aduana y de menores.

Esta excepción referida a los tribunales en materia penal, aduana y menores, se fundamenta en la naturaleza particular de éstos, los cuales se encuentran revestidos de un interés público superior dada la materia sobre la cual entienden.

En este mismo orden de ideas Noboa, manifestó "*El fundamento de tales excepciones se encuentra en la voluntad*

del legislador de permitir una amplia colaboración de la Administración Tributaria con los Tribunales de Justicia cuando actúan en materia que por su naturaleza se consideran revestidas de un especial interés público.

*En efecto, la función judicial en materia penal o de menores compromete intereses superiores que justifica que en su defensa se restrinja el derecho de los particulares a mantener el secreto sobre hechos en los que se encuentran involucrados".*⁵³

Esto resulta refrendado por varias sentencias dictadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual sistemáticamente reitera que únicamente se puede brindar información a los tribunales en materia penal, menores y aduana, no siendo éste uno de los órganos legitimado para relevar el secreto.

Así en Sentencia número 38 de fecha 14 de febrero de 2005, el mencionado Tribunal expresó que: "*(...) de la simple lectura del artículo resulta claro que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo no se encuentra legitimado para relevar del secreto tributario a la Dirección General Impositiva, a efectos de que aporte la resolución mencionada, lo que no quita que una de las partes puede aportarla por sí misma, siempre que no encuentre oposición de la contraparte*".

En el mismo sentido se pronunció el mencionado Tribunal en Sentencias números 193 del 25 de abril de 2005, 346 del 27 de junio de 2005, 158 del 6 de marzo de 2006.

Por tanto, cuando un Tribunal de Justicia actúa en materia de menores, penal o aduana y solicita a la

⁵³ NOBOA, Rafael. Op. Cit. p. 705

Administración información amparada por el secreto, ésta en principio, debería brindarla.

Adviértase que la norma se refiere a las materias penal, menores o aduana, y no a la clasificación de los juzgados según su materia realizada por el Poder Judicial, teniendo incluso presente que en interior del país un mismo juzgado puede entender en diversas materias, por lo que en cada caso deberá aclararse la naturaleza del asunto en el que se entiende, sin perjuicio del denominación del juzgado solicitante.

Por ejemplo, ante el requerimiento a la Administración Tributaria de un juzgado civil o de familia, respecto de información de un contribuyente, en ocasión de la tramitación de una solicitud de pensión alimenticia relativa a menores, la Administración en cuestión -tratándose de materia de menores- deberá otorgarla conforme lo dispuesto en el multicitado artículo 47.

Como se expresó anteriormente, cuando se les brinda información a los órganos habilitados por la norma, éstos deben mantener en reserva la información que les fuera proporcionada, teniendo presente que les rige el deber general de reserva de todos los funcionarios públicos, cuyo incumplimiento podría implicar la comisión del delito de revelación de secreto previsto en el citado artículo 163.

Así, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencias números 314 de fecha 23 de junio de 2003, 587 de fecha 29 de octubre de 2003, 307 de fecha 2 de junio de 2004, 446 de fecha 21 de noviembre de 2005, 514 de fecha 21 de diciembre de 2005 y 898 de fecha 3 de noviembre de 2011, se expidió en definitiva negando la solicitud de agregación

de información amparada por el secreto tributario, por tratarse de contribuyentes ajenos al juicio, y además porque el mencionado tribunal no se encuentra dentro del elenco de órganos que por su materia se les puede brindar la información.

A su vez, el mencionado tribunal en Sentencias números 96 de fecha 7 de abril de 2003 y 515 de fecha 21 de diciembre de 2002, en casos de solicitudes de información general no relativa a un contribuyente en particular, entendió que correspondía otorgar la misma, sin perjuicio de salvaguardar el derecho a la intimidad del titular de la información testando los datos identificatorios.

También en algunas sentencias, sin perjuicio de negar la solicitud de información a la parte por no cumplir los requisitos normativos, el Tribunal se reservó la facultad de ordenar su diligenciamiento para mejor proveer.

Entendemos que mas allá de las facultades del Tribunal, éste no se encuentra habilitado por la ley a que se le brinde información amparada por el secreto, por lo que tampoco correspondería otorgarle al mismo la información solicitada, aún cuando lo dispusiere como medida para mejor proveer.

8.5. Cuando esos órganos entendieran que fuere imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y lo solicitaren por resolución fundada.

Asimismo el artículo establece los requisitos que deben cumplirse para brindar la información amparada por el secreto.

La norma exige que el órgano requirente entienda que la información solicitada es imprescindible para el cumplimiento de sus funciones, y lo haga por resolución fundada.

Al respecto la doctrina ha planteado dos posiciones. Por una parte, Bordolli entiende que "(...) los órganos que efectúen el requerimiento al amparo de cualquiera de las excepciones legales, lo deben hacer por resolución fundada, de lo cual fluye claro que el requerido puede y debe analizar la pertinencia del pedido, a la luz de lo dispuesto por la propia ley. Y ello, porque ésta determina que solo es pertinente el levantamiento del secreto cuando ello sea imprescindible para el cumplimiento de las funciones del reclamante. Entonces, será plenamente legítimo que se niegue la información toda vez que el requerido entienda que ella no es imprescindible para la hipótesis que determina la solicitud, lo cual-si se insistiere en la misma- daría lugar a un típico conflicto interadministrativo cuya resolución está encomendada por la Constitución al Tribunal de lo Contencioso Administrativo (artículo 313)".⁵⁴

Por otra parte Noboa expresó al respecto que: "Se establece por disposición comentada que los organismos exceptuados deberán solicitar la información por resolución fundada.

Este requisito, meramente formal, carece de relevancia y en principio bastará con que el organismo exceptuado manifieste, al solicitar la información, que la requiere por ser imprescindible para cumplir su función específica. Será muy difícil que al hacerlo explicitate las razones que

⁵⁴ BORDOLLI, José Carlos. Op. Cit. p. 384

*motivan su solicitud ya que no será de competencia del órgano a quien se solicita la información resolver si existen o no fundamentos suficientes: quien debe juzgar la existencia y validez de los fundamentos es el órgano impetrante".*⁵⁵

Por nuestra parte consideramos que el órgano requirente debe explicitar en la resolución que dicte a tales efectos los motivos por los cuales solicita la misma.

Si bien la norma no exige expresamente que la solicitud deba realizarse por escrito, conforme al artículo 44 del Código Tributario⁵⁶, que recoge el principio general de que todo procedimiento administrativo debe ser escrito; la solicitud sin lugar a dudas debe realizarse por escrito exponiendo los motivos de la misma.

A su vez, debe surgir de la solicitud que obtener dicha información resulta imprescindible para el cumplimiento de su función, siendo el órgano requirente -en nuestro juicio- el que debe juzgar la observación de dicho requisito.

En consecuencia, si se cumplen los requisitos mencionados, en principio la Administración no podría negarse a proporcionar la información requerida.

⁵⁵ NOBOA, Rafael. Op. Cit, p. 706

⁵⁶ Código Tributario, Artículo 44 "(Procedimiento escrito). El procedimiento será escrito. Esta norma será aplicable tanto a las exposiciones de los interesados como a los informes o dictámenes de los funcionarios y a las demás actuaciones administrativas".

8.6. La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente.

El multicitado artículo 47 prevé la responsabilidad administrativa del funcionario infidente. Para el caso de incumplimiento, esto es, si el funcionario revela información amparada por el secreto sin estar habilitado por algunas de las excepciones establecidas en el propio artículo o en otras normas como se verá a continuación, incurrirá en responsabilidad y será pasible de sanción.

La norma establece que el incumplimiento del referido deber será causa de destitución del funcionario infidente, lo que significa la posibilidad de aplicar la máxima sanción disciplinaria, atendiendo a la gravedad de su conducta y las características de la infidencia.

La sanción máxima consiste en el cese en la función por decisión unilateral de la Administración -previa venia de la Cámara de Senadores (artículo 168 numeral 10 de la Constitución)- en razón de la falta cometida, que puede ir acompañada según el caso, de medidas accesorias.

Comprobada la falta administrativa, esto es, la revelación de información amparada por el secreto tributario, corresponde el inicio de una investigación administrativa para determinar o comprobar la existencia de los actos o hechos que implicaron la violación del secreto y/o determinar sus responsables. Posteriormente corresponderá el inicio de sumario administrativo respecto del funcionario imputado a los efectos de determinar su responsabilidad en la comisión del ilícito, teniendo además

presente lo dispuesto por el artículo 76 de la Ley número 19.121 de fecha 20 de agosto de 2013.⁵⁷

De esta manera, si se demuestra que por un error involuntario se divulgó cierta información amparada por el secreto, sin resultar perjudicado el titular de la información, seguramente no se le aplicará sanción alguna o, según el caso una sanción menor.

Al respecto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia número 473 de fecha 1° de setiembre de 2009 confirmó el acto administrativo por el cual se destituyó a una funcionaria de la Dirección General Impositiva por violar el artículo 47 del Código Tributario. Surge de la sentencia, que la funcionaria entregó información privilegiada a un tercero que no acreditó su interés ni legitimación para solicitarla. Su conducta fue catalogada por el Tribunal como *"... indebida e injustificada difusión de datos reservados conocidos en razón de su cargo, le acarreó seria responsabilidad administrativa que justifica su destitución"*.

Además de la responsabilidad administrativa del funcionario público incumplidor, la violación a lo dispuesto en el artículo 47 también puede acarrear responsabilidad civil y penal.

En cuanto a la responsabilidad civil, deberá tenerse presente lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de la

⁵⁷ Ley número 19.121, Artículo 76. *(Apreciación)*.- *La responsabilidad disciplinaria será apreciada y sancionada independientemente de la responsabilidad civil o penal, sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso final (delito) del artículo 82 de la presente ley.*

La responsabilidad disciplinaria aumenta en función de la jerarquía del funcionario, el grado de afectación del servicio y la gravedad de los daños causados.

Constitución⁵⁸ que establecen la responsabilidad civil del Estado por los perjuicios causados a terceros, así como la responsabilidad del funcionario causante del daño ocasionado.

La responsabilidad civil del Estado consiste en la obligación en nuestro caso de la Administración, de responder patrimonialmente por los daños que su propia actividad o la de sus funcionarios causen a terceros.

Resulta interesante analizar la evolución constitucional de la responsabilidad civil del Estado establecida en la Constitución.

En las Constituciones de los años 1830 y 1917 no existía previsión expresa acerca de la responsabilidad del Estado por acto u hecho administrativo, consecuencia de la tendencia claramente civilista de aquellos tiempos.

Es recién con la Constitución del año 1934 que comenzó a desarrollarse el proceso de constitucionalización del derecho administrativo.

El artículo 24 consagrado en la Constitución del año 1934, estableció la responsabilidad civil directa del funcionario por los perjuicios causados a terceros en el ejercicio de la función pública, y la responsabilidad subsidiaria del Estado.

⁵⁸ Constitución, Artículo 24. *El Estado, los Gobiernos Departamentales, los Entes Autónomos, los Servicios Descentralizados y, en general, todo órgano del Estado, serán civilmente responsables del daño causado a terceros, en la ejecución de los servicios públicos, confiados a su gestión o dirección.*

Artículo 25. *Cuando el daño haya sido causado por sus funcionarios, en el ejercicio de sus funciones o en ocasión de ese ejercicio, en caso de haber obrado con culpa grave o dolo, el órgano público correspondiente podrá repetir contra ellos, lo que hubiere pagado en reparación.*

El mencionado texto disponía: *"Será civilmente responsable cualquier funcionario que, en ejercicio de la función pública que le estuviere confiada, y con incumplimiento de los deberes que el cargo le impone, cause perjuicio a tercero. Responderán subsidiariamente el Estado, los Municipios, los Entes Autónomos o Servicios Descentralizados, o el órgano público de que dependa el funcionario, quienes serán parte necesaria en los juicios que se promuevan al efecto, y tendrán el derecho de repetir contra aquél lo que hubieren pagado en caso de condenación."*

Con la Constitución del año 1952 los artículos 24 y 25 adquieren la redacción actual, invirtiendo el orden de responsabilidad. Es decir, responsabilidad civil directa del Estado por los daños causados a terceros en la ejecución de los servicios públicos (artículo 24), y la posibilidad del Estado de repetir lo pagado contra los funcionarios causantes del daño, que hubieren actuado con culpa grave o dolo, en ejercicio de sus funciones o en ocasión de ese ejercicio (artículo 25).

El tema de responsabilidad del Estado fue largamente discutido durante la elaboración del proyecto de reforma constitucional plebiscitado en el año 1951. Como surge de la "Comisión de los Veinticinco", uno de los fundamentos de la reforma en cuestión fue que bajo la redacción anterior, se podía dar el caso de que los particulares amenazaran a los funcionarios de un accionamiento directo contra su persona. Así, podían coaccionarlos e inhibir su actuar libre en el ejercicio de la función, lo cual sin duda, redundaba en un perjuicio para el Estado.

No obstante, la reforma constitucional en cuestión ha merecido la crítica de varios autores.

Sayagués Laso, ha entendido que si bien la solución establecida en la Constitución del año 1934 podría conducir a la paralización de los servicios otorgados por la Constitución por el temor de sus funcionarios, la solución recogida en la Constitución del año 1952 otorga a su criterio, una tranquilidad desmedida a sus funcionarios.⁵⁹

Por su parte Rotondo sostuvo que el condicionamiento a la configuración de la responsabilidad del funcionario en caso de culpa grave o dolo, y el carácter facultativo de la acción de repetición establecidos en la reforma constitucional mencionada, dificultan a su criterio la aplicación en la práctica, y conducen en consecuencia a la irresponsabilidad patrimonial de los funcionarios.⁶⁰

En otro orden, respecto a si el tercero damnificado puede accionar directamente contra el funcionario público causante de la lesión, la dogmática administrativista ha planteado dos posiciones.

La posición mayoritaria sostenida entre otros por Sayagués Laso, Martins, Rotondo, Ettlín y Deus⁶¹ entiende que a partir de la lectura conjunta de los artículos 24 y 25 de la Constitución corresponde interpretar que quien se

⁵⁹ SAYAGUES LASO, Enrique. *Responsabilidad por acto o hecho administrativo*, **Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración**. T. 48, N° 23, p. 59.

⁶⁰ ROTONDO TORNARIA, Felipe, *Responsabilidad del funcionario*, **Estudios jurídicos en memoria de Alberto Ramón Real**, p. 472.

⁶¹ SAYAGUES LASO, Enrique. “*Tratado de Derecho Administrativo*”. Tomo 1, 8va Edición, 2002, p. 624 y ss y 643; MARTINS, Daniel Hugo, *La responsabilidad de la Administración y de los funcionarios en la Constitución uruguaya*, **Revista de Derecho Público y Privado**, T. XXX, p. 196; ROTONDO TORNARIA, Felipe. Op. Cit, p. 470; ETTLIN, Edgardo, *De la responsabilidad civil de los funcionarios públicos (o de legitimación pasiva de los funcionarios públicos en demandas de responsabilidad civil, por daños causados en la ejecución de los servicios públicos confiados a su gestión o dirección)*, **La Justicia Uruguaya**, T. CXXXIII; DEUS, Sergio *Responsabilidad civil del Estado (Art. 24 de la Constitución)*, **La Justicia Uruguaya**, T. XCIV. P. 31 y ss.

encuentra legitimado pasivamente frente al tercero damnificado, esto es, quien puede ser demandado civilmente y responder por los daños causados en el ejercicio de la función administrativa, es el Estado. Esta posición sostiene que los terceros no pueden accionar directamente contra los funcionarios públicos, y en caso de hacerlo resultaría oponible la excepción de legitimación pasiva; todo esto sin perjuicio de la ulterior acción de repetición del Estado contra el funcionario.

Según esta posición, el tercero damnificado podría accionar directamente contra el funcionario únicamente en los casos de "actos personalísimos".

Al respecto Rotondo expresó que: *"El accionamiento directo contra el funcionario solo podrá darse en razón de sus 'actos personalísimos', claramente separables de la función, para los que no rigen los citados arts. 24 y 25. No resulta tan clara la exclusión de estas disposiciones en el caso de actos personalísimos ejecutados en ocasión del servicio, o como señala DEUS, cuando habiendo sido cometido fuera del servicio, los medios utilizados le hayan sido confiados a su autor por la entidad estatal. Sayagués entiende que son personalísimos 'porque no constituyen actos o hechos de ejecución del servicio: el funcionario habría actuado como particular'.*

*Se estima que el daño provocado en el 'ejercicio de las funciones' así como el producido en ocasión del ejercicio de las mismas (art. 25), se inscriben en conductas que corresponden a la 'ejecución de los servicios' del Estado en el art. 24."*⁶²

⁶² ROTONDO, Felipe. Op. Cit., p. 470.

En una posición minoritaria, Risso⁶³ entendió que el intérprete debe atenerse al tenor literal del texto vigente, y a su entender, de la redacción dada a los artículos 24 y 25 de la Constitución no se desprende que la prevista en el artículo 24 sea la única vía por la cual los terceros damnificados pueden lograr la reparación del daño sufrido ni que éstos estén imposibilitados de demandar directamente al funcionario, ya sea en forma directa y exclusiva, o en forma conjunta con el Estado.

En este sentido, el citado autor expresó que *"Sostener que tiene una suerte de inmunidad y que su responsabilidad civil (por los daños causados en el ejercicio de sus funciones o en ocasión de dichos servicios), sólo puede hacerse valer por la vía indirecta del artículo 25, parece que no podría admitirse ya que dicha hipótesis no tiene base constitucional.*

Parece que lo razonable sería sostener que la eventual responsabilidad directa de los funcionarios es una cuestión no regulada por la Constitución. Lo que es muy distinto a sostener que existe un vacío constitucional, que en la especie no se configura. La Carta no regula la materia y la misma queda librada a la ley.

*Cabe agregar que ante el silencio del organismo jurídico, la solución es claramente la responsabilidad civil de las personas físicas y jurídicas establecida en forma elocuente, entre otras normas, en el artículo 319 del Código Civil."*⁶⁴

En nuestra opinión, corresponde la interpretación dada por la doctrina mayoritaria antes citada, esto es que, el tercero damnificado puede accionar directamente contra el

⁶³ RISSO FERRAND, Martín, *Responsabilidad civil de los funcionarios públicos*, **Segundo Coloquio: Contenciosos de Derecho Público. Responsabilidad del Estado y Jurisdicción**, p. 11- 30.

⁶⁴ RISSO FERRAND, Martín. Op. Cit, p. 18

Estado conforme a lo dispuesto por los citados artículo 24 y 25 de la Constitución y no contra el funcionario, sin perjuicio del derecho de repetición del Estado contra el funcionario incumplidor, teniendo presente que la reforma constitucional introducida en el año 1952 expresamente pretendió cambiar el régimen anterior en el cual el tercero debía accionar directamente contra el funcionario, y en forma subsidiaria contra el Estado.

Otro argumento que refuerza esta posición es el establecido en el artículo 25 del cual surge que la responsabilidad civil del funcionario sólo puede hacerse valer a través de la acción de repetición ejercida por el Estado y no directamente por los terceros.

Además entendemos que el Derecho Público cuenta con un régimen de responsabilidad civil autónoma, excluyente de nuestro Código Civil, siendo los artículos 24 y 25 normas de superior jerarquía, y en virtud de su especialidad, deben prevalecer sobre el régimen de responsabilidad previsto en las normas de derecho privado.

En otro orden de ideas, se han planteado dos grandes posiciones referentes a cuándo existe responsabilidad por parte del Estado.

La tesis subjetivista seguida por Sayagués y Martins entre otros, entiende que a efectos de determinar la existencia de responsabilidad del Estado, deben considerarse elementos de carácter subjetivo, como ser, acto ilícito, falta de servicio, dolo o culpa del agente, esta posición es la que ha sido recogida en forma mayoritaria por la jurisprudencia.

La tesis objetivista seguida por Jiménez de Aréchaga y Deus entre otros, entiende que el artículo 24 establece un sistema de responsabilidad objetivo independiente de toda cuestión relacionada con la culpa del agente o la ilicitud de la actividad estatal, bastando para ello, que se compruebe la existencia del perjuicio y una relación causal cierta que lo vincule con la actuación de un servicio público para que exista la responsabilidad del Estado.⁶⁵

Por nuestra parte adherimos a la posición subjetivista que tiene en cuenta los elementos subjetivos señalados por la misma - acto ilícito, falta de servicio, dolo o culpa del agente-, a los efectos de responsabilizar al Estado civilmente.

En cuanto a la responsabilidad del funcionario público prevista en el artículo 25 de la Constitución, no caben dudas que la norma prevé un criterio subjetivo y limita el ejercicio de la acción de repetición para el caso en que el funcionario hubiere obrado con culpa grave o dolo, excluyendo consecuentemente la culpa leve, y los daños provocados por negligencia o error excusable.

De esta manera, el funcionario que revele información amparada por el secreto tributario, podrá ser sancionado administrativamente y según el caso hasta con la destitución del cargo, y podrá ser responsabilizado civilmente en caso de que el tercero damnificado reclame contra el Estado el perjuicio que le generó su divulgación, y éste repita contra el funcionario infidente lo que hubiere pagado en virtud del reclamo civil en cuestión.

⁶⁵ DEUS, Sergio. Op. Cit. p.

En cuanto a la ejecución de sentencias contra el Estado, el artículo 400 del Código General del Proceso en la redacción dada por la Ley número 19.090 de fecha 14 de junio de 2013, establece el proceso de ejecución de las sentencias de condena contra los incisos 02 a 27 y 29 del Presupuesto Nacional, así como de los laudos arbitrales y transacciones homologadas judicialmente que obliguen al pago de una cantidad líquida y exigible.

El 400.7⁶⁶ dispone que luego que el inciso condenado es notificado de la fecha de pago, se iniciará un procedimiento administrativo a efectos de determinar si corresponde o no iniciar una acción de repetición contra el funcionario o funcionarios responsables por el daño causado, remitiéndose un informe con su opinión y copia de los antecedentes al Ministerio de Economía y Finanzas.

En caso de corresponder, previa vista al funcionario o funcionarios implicados, se dictará un acto administrativo que ordene la promoción de la acción de repetición; el cual será impugnabile mediante los recursos administrativos correspondientes (artículo 317 de la Constitución de la República) y procesable ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

De acuerdo a esta solución, la iniciación de este procedimiento es preceptiva.

⁶⁶ Código General del Proceso, Art. 400.7 “*El inciso condenado una vez notificado de la fecha de pago iniciará un procedimiento administrativo tendiente a determinar si corresponde promover la acción de repetición contra el funcionario o los funcionarios responsables del daño causado, de acuerdo a lo establecido por el artículo 25 de la Constitución de la República, remitiendo su opinión y copia autenticada de los antecedentes al Ministerio de Economía y Finanzas. El Poder Ejecutivo, previa vista al funcionario o funcionarios responsables, ordenará la promoción de la acción de repetición, si fuera pertinente mediante el acto administrativo correspondiente*”

A su vez, el incumplimiento de la mencionada norma puede implicar la responsabilidad penal del funcionario conforme lo dispuesto en los artículos 163 del Código Penal.

Como ya fuera reseñado en capítulos anteriores el artículo 163 tipifica el delito de Revelación de Secretos, estableciendo que: *"El funcionario público, que con abuso de sus funciones, revelare hechos, publicare o difundiere documentos, por él conocidos o poseídos en razón de su empleo actual o anterior, que deben permanecer secretos, o que facilitare su conocimiento, será castigado con suspensión de seis meses a dos años y multa de 10 UR (diez unidades reajustables) a 3000 UR (tres mil unidades reajustables)"*.

Según Cairoli el bien jurídico protegido es *"el interés referente al normal funcionamiento de la Administración en sentido amplio, en lo que particularmente atañe a la observancia del secreto administrativo que existe entre el funcionario y la Administración"*.⁶⁷

El sujeto activo es el funcionario público, sin importar si ha cesado o no su vínculo con la Administración.

El concepto de funcionario público en el ámbito penal debe ser interpretado con un criterio amplio. El mismo está vinculado a dos extremos: el ejercicio de un cargo en un puesto comprendido en los cuadros de la administración pública, y el desempeño de una función que supone toda actividad que sirva para cumplir los fines del Estado.

⁶⁷ CAIROLI MARTINEZ, Milton Hugo. Curso de Derecho Penal Uruguayo. Parte Especial. Tomo IV, FCU, Montevideo, Año 1989, p. 224.

Como enseña Cairoli, "(...) cada vez que debemos decidir si estamos frente a un funcionario público solo tenemos que ver si participa de las actividades del Estado en cumplimiento de sus fines, es decir, si desempeña una función pública.

El que cumple una función pública tiene algo así como la investidura oficial del Estado, que es quien la ha confiado aquella".⁶⁸

Los verbos nucleares del tipo penal son cuatro: "revelar", que implica dar a conocer los hechos por él conocidos; "publicar", que significa dar a conocer al público; "difundir", que es propalar algo al público y en forma oral (estos dos últimos refieren únicamente a documentos); y "facilitar" el conocimiento, que significa dar la posibilidad de que alguien los conozca (puede tratarse tanto de hechos como de documentos).

Tal como explica Cairoli, *"En las tres primeras modalidades el delito se consuma con la manifestación, o sea, cuando se da a conocer el secreto, mientras que en la forma de facilitación, se consuma cuando se comete el acto que va a facilitar el conocimiento del secreto".⁶⁹*

Este delito se castiga con una pena de suspensión que implica inhabilitarlo para el ejercicio del cargo durante el tiempo que dure la condena (artículo 78 del Código Penal).

9. TITULAR DE LA INFORMACIÓN.

⁶⁸ CAIROLI MARTINEZ, Milton Hugo. Op. Cit, p. 202

⁶⁹ CAIROLI MARTINEZ, Milton Hugo. Op. Cit, p 227

En otro orden, cuando la información es solicitada por el titular de la información, sin perjuicio de que el artículo no refiere a dicha hipótesis, sin lugar a dudas que éste puede acceder a la misma en virtud de que se trata de información perteneciente a su esfera íntima.

Siendo el titular de la información el que solicita la misma, de principio debe otorgársela en tanto ésta pueden resultar relevantes para ejercitar su derecho de defensa.

Asimismo, si el titular autoriza expresamente a la Administración a brindar cierta información -ya sea para sí o para un tercero-, ésta debe brindarla, cesando el deber de guardar secreto en ese caso específico.

No debemos olvidar que lo que se pretende resguardar con el secreto tributario son los datos íntimos sensibles del sujeto a los que accede la Administración en ejercicio de sus amplias facultades, pero si este lo releva, como sucede con otros secretos, la Administración Tributaria debe brindarla.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia número 345 de fecha 16 de junio de 2004 al expresar: *"Que, en relación a la mención que realiza la demandada sobre el art. 47 del Código Tributario, tampoco comparte el Tribunal la posición de aquella, y ello porque entiende -como lo hace la actora- que el secreto tributario que allí se consagra, no le puede ser oponible al interesado, a diferencia de lo que sucede cuando la información cubierta por el secreto es de un tercero ajeno al proceso"*.

Por su parte, en Sentencia número 420 de fecha 6 de agosto de 2013 el Tribunal señaló que: "... no puede sostenerse que parte de las actuaciones administrativas, cuya agregación reclama, le sean ajenas, en el entendido de que en ellas se documenta la situación constatada que diera pie al dictado del acto en curso; relacionada con la presunta actividad laboral desarrollada por la promotora en la institución inspeccionada, así como las remuneraciones percibidas que darán base a los descuentos correspondientes por percepción indebida de haber jubilatorio. En su mérito, dichas actuaciones no pueden considerarse en su totalidad alcanzadas por el secreto tributario al que refiere el art. 47 del CT.

Por otra parte, en tanto en las solicitadas resultancias administrativas se halla la prueba de la existencia de relación subordinada en determinado período, configurante de la situación de incompatibilidad imputada; resulta medular el acceso a la que obre en el expediente administrativo, así como también acceder a aquellas actuaciones que permitan controlar la licitud de los procedimientos por los cuales aquella prueba fue obtenida.

Lo antedicho se inscribe en el derecho de defensa que le asiste a la actora, de indiscutido rango constitucional (arts. 12, 18, 66, 72). Al respecto, es dable recordar que la no exhibición resulta una excepción a la regla según la cual los interesados tienen Derecho a acceder a todas las actuaciones administrativas, que resulten relevantes para ejercitar su derecho de defensa...

Es menester precisar, que la Administración deberá adoptar las medidas pertinentes para garantizar el secreto de aquella información ajena al objeto de este proceso, a fin de poner a resguardo el derecho a la intimidad que le asista a otros contribuyentes."

Por lo tanto resulta indiscutible que el titular de la información puede solicitarla -para si o para un tercero- y la Administración en principio deberá brindarla, no siendo el secreto tributario oponible al mismo.

10. EXCEPCIONES ESTABLECIDAS EN OTRAS NORMAS.

Existen diversas normas de rango legal que en virtud del interés general que protegen, como ser la intención de inhibir las maniobras defraudatorias, inhibir la morosidad, constituir medidas ejemplarizantes, facultan al Estado a hacer pública cierta información amparada por el secreto; lo cual denota un debilitamiento de nuestro secreto tributario.

10.1. Artículo 48 del Decreto-Ley número 14.948 del 7 de noviembre de 1979.

El artículo 125 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996, recoge lo dispuesto en el artículo 48 del Decreto Ley número 14.948 el cual dispone: *"Facúltase al Poder Ejecutivo para que por resolución fundada, adoptada a propuesta del Ministerio de Economía y Finanzas, dé a publicidad los casos de defraudación de impuestos en los que la entidad del fraude y las características de la maniobra determine la presencia de ilícitos que comprometen el normal desarrollo de las actividades vitales del país"*.

En primer lugar la norma exige que para que el Poder Ejecutivo pueda publicar casos de defraudación de impuestos, debe realizarlo mediante resolución fundada, y además, a propuesta del Ministerio de Economía y Finanzas.

Parecería que no resulta sencillo - prima facie - la publicación de la referida información en virtud del requisito formal exigido por la norma.

En segundo lugar, no cualquier maniobra defraudatoria es pasible de ser publicada, dado que la norma exige una defraudación calificada, esto es, que el fraude sea de entidad, y que las características de la maniobra determine la presencia de ilícitos que comprometan el normal desarrollo de las actividades vitales del país.

El concepto de "actividades vitales del país" es un concepto jurídico indeterminado, lo cual dificulta su interpretación y aplicación. No obstante, podría entenderse que refiere a aquellas actividades que están ligadas con la existencia misma de la sociedad.

Si bien la norma se refiere a "ilícitos", por lo que quedarían incluidos tanto la infracción de defraudación tributaria (artículo 96 del Código Tributario) como el delito de defraudación tributaria (artículo 110 del Código Tributario), en virtud de las características de la maniobra que exige la norma a tales efectos, sólo podrían publicarse las maniobras que constituyan un delito de defraudación tributaria. Sin perjuicio de ello, la norma no excluye a la infracción tributaria y en teoría también podrían ser objeto de publicación.

Teniendo presente la vaguedad de la norma que da lugar a la subjetividad de su apreciación por el Poder Ejecutivo, podría tornarse peligrosa su aplicación, dado que cualquier maniobra que a su criterio resulte de gravedad bastaría para que se haga pública la misma.

En consecuencia, dada la entidad del perjuicio a la imagen que puede irrogar la publicación de quien habría cometido la maniobra en cuestión, resulta prudente aguardar para su publicación a que, en el caso de delito de defraudación, exista una sentencia de condena firme, y en caso de infracción de defraudación, que la resolución administrativa que le imputa la misma sea consentida, o habiéndose interpuesto los correspondientes recursos administrativos y acción de nulidad, exista una sentencia confirmatoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. De esta manera se evita el perjuicio tanto económico como social del imputado y la correspondiente demanda por daños y perjuicios contra el Estado, en caso de que se dicte una sentencia absolutoria en el ámbito del Poder Judicial, o se acoja alguno de los recursos interpuestos, o se anule el acto en vía jurisdiccional.

10.2. Artículos 460 y 461 de la Ley número 17.930 de fecha 19 de diciembre de 2005.

Por su parte la Ley número 17.930 en sus artículos 460 y 461 también prevé la posibilidad de publicación de maniobras defraudatorias exigiendo el cumplimiento de otros requisitos.

"Artículo 460.- Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI), con aprobación del Ministerio de Economía y Finanzas, a dar a publicidad los casos de defraudación tributaria cuando el monto de los impuestos defraudados más las sanciones previstas en el artículo 93 y siguientes del Código Tributario excedan un monto de UI 1.700.000 (un millón setecientas mil unidades indexadas) o cuando, sin alcanzar dicho monto, la naturaleza de los actos incluidos en la hipótesis de defraudación, afecten el interés

general, de conformidad con lo determinado en la respectiva resolución fundada de la Dirección General Impositiva (DGI). No regirá a estos efectos para la administración, la obligación establecida en el artículo 47 del Código Tributario.

Artículo 461.- Extiéndese la facultad dispuesta por el artículo anterior de la presente ley, al Banco de Previsión Social en lo que correspondiere”.

Las normas transcriptas a diferencia de la norma anteriormente comentada, no refieren al Poder Ejecutivo, sino a la Dirección General Impositiva la que está facultada a publicar con aprobación del Ministerio de Economía y Finanzas, así como al Banco de Previsión Social.

Las mencionadas normas establecen dos hipótesis que habilitan la publicación, éstas son: los casos de defraudación tributaria cuando el monto de los impuestos defraudados más las sanciones previstas en el artículo 93 y siguientes del Código Tributario excedan un monto de UI 1.700.000 (un millón setecientos mil unidades indexadas) o cuando, sin alcanzar dicho monto, la naturaleza de los actos incluidos en la hipótesis de defraudación, afecten el interés general.

Al igual que la norma anterior, exige el dictado de una resolución fundada que la disponga.

La primera hipótesis prevista por la norma implica un criterio más objetivo, a diferencia de la segunda hipótesis y de la excepción prevista en la Ley del año 1979 anteriormente comentada. No obstante, caben las mismas apreciaciones ya formuladas, esto es, que resulta prudente esperar a que exista una resolución firme del Poder

Judicial o del Tribunal de lo Contencioso Administrativo según el caso para realizar la publicación, a los efectos de no perjudicar la imagen del supuesto infractor, el cual aún en caso de ser resarcido económicamente por el Estado, podría seguir sufriendo un perjuicio social generado por la publicación.

10.3. Artículo 48 del Decreto Ley número 15.646 de fecha 11 de octubre de 1979.

Esta norma recogida en el artículo 18 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996, también prevé la publicación como sanción pero para el caso de agentes de retención y percepción que no viertan los tributos retenidos o percibidos.

El mencionado artículo establece: *"Facúltase a la Dirección General Impositiva a dejar sin efecto la designación como agente de retención o de percepción, de quienes no hubiesen efectuado la versión de tributos retenidos o percibidos, haciéndose pública en este caso la decisión respectiva"*.

De la lectura del artículo surge que es facultativa la potestad de la Dirección General Impositiva de dejar sin efecto la designación de estos agentes, pero una vez así resuelto, resulta preceptiva su publicación.

El artículo 119 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996⁷⁰ establece para los agentes de retención y percepción

⁷⁰ Título 1 del Texto Ordenado de 1996, Artículo 119º.- *La multa por mora (artículo 94º del Código Tributario) para los agentes de retención y de percepción de impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, será del 100% (cien por ciento) del tributo retenido o percibido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales"*.

- que retengan o perciban y no viertan - una multa por mora agravada (cien por ciento), y el artículo 127⁷¹ del referido cuerpo normativo establece la configuración del delito de apropiación indebida para este caso.

Entendemos que el incumplimiento referido ya se encuentra sancionado suficientemente por las mencionadas normas, por lo que resulta innecesaria la publicación de la decisión que deja sin efecto su designación, pudiendo incluso dicha decisión hasta beneficiar al incumplidor, el cual vería aliviada su carga tributaria, pues se lo libera de su calidad de agente de retención o percepción según el caso.

10.4. Artículo 173 de la ley número 16.736 del 5 de enero de 1996.

En otro orden, el artículo 121 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996 recoge lo dispuesto en el artículo 173 de de ley número 16.737 que dispone: "*Facúltase a la Dirección General Impositiva y al Banco de Previsión Social a publicar el nombre y demás datos identificatorios de los contribuyentes que se encuentren morosos en el pago u omisos en la presentación de las declaraciones juradas, de los tributos que recauden dichos Organismos*".

Esta norma faculta a la Dirección General Impositiva - sin aprobación de su jerarca - y al Banco de Previsión Social, a publicar los datos identificatorios de los contribuyentes morosos en el pago u omisos en la presentación de declaraciones juradas.

⁷¹ Título 1 del Texto Ordenado de 1996, *Artículo 127*.- *Los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida*

Si bien se comprende la voluntad del legislador de publicar el listado de morosos y omisos en la presentación de declaraciones juradas con el fin de inhibir los mencionados incumplimientos, dada la amplitud de los supuestos habilitantes, se podría tornar arbitraria su aplicación. En este sentido, ante el no pago en plazo de un monto irrisorio de un impuesto, o la omisión de la presentación de una única declaración jurada, la Administración ya estaría habilitada a efectuar la publicación, lo cual no resulta razonable.

Sin perjuicio de que hasta el momento la Administración no ha hecho uso de esta facultad, la norma debería reservar esta sanción para casos de adeudos de montos importantes y omisión de presentación de varias declaraciones juradas, teniendo presente el perjuicio que puede generar la publicación de los datos.

10.5. Artículo 23 de la Ley número 15.799 de fecha 30 de diciembre de 1985.

Esta norma fue recogida en el artículo 54 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996 el cual establece: "A los efectos de la aplicación de los artículos 16° a 19° y 63° del Decreto-Ley N° 14.219, de 4 de julio de 1974, y del artículo 7° de la Ley N° 15.799, de 30 de diciembre de 1985, no regirán en vía judicial las limitaciones probatorias establecidas en los artículos 25° del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, y 47° del Código Tributario".

La acción de rebaja de alquileres regulada en los artículos 16 a 19 del Decreto Ley número 14.219 establece los requisitos necesarios para entablar la misma. Entre ellos refiere a los ingresos mensuales líquidos del núcleo habitacional. De esta manera, siendo un requisito necesario para que prospere la acción en cuestión determinar el monto de los ingresos líquidos del núcleo habitacional, resulta imprescindible que se habilite a la Administración a brindar dicha información al proceso, a petición del interesado, habiendo establecido expresamente la norma que no rige el artículo 47 del Código Tributario en este caso.

10.6. Artículo 62 de la Ley número 16.074 de fecha 10 de octubre de 1989.

El artículo 56 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996 establece: *“La Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social pondrán a disposición del Banco de Seguros del Estado, la información de sus registros de contribuyentes para un completo relevamiento de las actividades comerciales e industriales”*.

La norma establece una excepción al citado artículo 47 dado que el Banco de Seguros del Estado no se encuentra incluido dentro de los sujetos a los cuales se les puede brindar la información amparada por el secreto.

La razón de ser de esta norma es que resulta imprescindible para el Banco de Seguros del Estado acceder a la información que posee la Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social, a efectos de verificar que la actividad del contribuyente sea la declarada ante el mismo, y de que todos sus empleados estén asegurados.

10.7. Artículo 4 de la Ley número 16.869 de fecha 25 de setiembre de 1997.

La mencionada norma establece que: *"El Banco de Previsión Social, el Banco de Seguros del Estado y la Dirección General Impositiva, intercambiarán la información de sus registros de empresas y de los montos imponibles de las remuneraciones de los trabajadores declarados por las mismas, en la forma y periodicidad que determine la reglamentación"*.

Dado que el Banco de Previsión Social y la Dirección General Impositiva son Administraciones Tributarias, como tales, ambas ya estaban habilitadas para solicitarse información entre sí en el marco del artículo 47 del Código Tributario; no así el Banco de Seguros del Estado. Éste si bien no estaba incluido en el citado artículo, ya había sido habilitado por la norma legal antes comentada para el caso de accidentes de trabajo.

Con esta norma se puede dar el intercambio sin limitarlo a las hipótesis de accidentes de trabajo.

En tanto la norma comentada aún no fue objeto de reglamentación resulta imposible su aplicación, sin perjuicio de lo antedicho.

10.8. Artículo 103 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.

La referida norma establece: *"Facúltase al Poder Ejecutivo a dar publicidad de los montos de las exoneraciones y demás beneficios tributarios otorgados a los contribuyentes en aplicación de regímenes*

promocionales, tales como los establecidos en la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, y en la Ley N° 15.939, de 28 de diciembre de 1987. Tal publicidad podrá realizarse en relación a los beneficiarios en forma individual o sectorial. Los beneficiarios estarán obligados a suministrar toda la información necesaria para el cumplimiento de los fines aludidos en el inciso precedente”.

La finalidad de esta norma es brindar mayor transparencia al accionar de la Administración puesto que al otorgar exoneraciones y beneficios tributarios en el marco de las Leyes números 16.906 y 15.939 es prudente y razonable que se faculte al Poder Ejecutivo a dar publicidad a dichas exoneraciones y beneficios.

10.9. Artículo 66 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.

El mentado artículo establece: “Facúltase a la Dirección General Impositiva a publicar el estado del certificado único a que hace referencia el artículo 80 del Título 1 del Texto Ordenado 1996, y alguno o todos los datos que constan en el mismo.”

El artículo 80⁷² al que refiere la norma exige la solicitud del certificado único para realizar ciertas

⁷² Título 1 del Texto Ordenado de 1996, Artículo 80°.- *“Establécese un régimen de certificado único para la Dirección General Impositiva con arreglo a lo que se regula en los siguientes incisos:*

A) No se podrá enajenar ni gravar bienes inmuebles, enajenar vehículos automotores, distribuir utilidades a título definitivo o provisorio, importar o exportar, percibir de los Entes Públicos sumas superiores al 50% (cincuenta por ciento) del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas y solicitar la expedición o renovación de pasaportes, sin la previa obtención de un certificado único y de vigencia anual que expedirá la Dirección General Impositiva. Dicho certificado acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos que administra el citado organismo, de que no se hallan alcanzados por los mismos, o de que disponen de plazo acordado para hacerlo.

operaciones o actos a efectos de acreditar que la empresa contribuyente se encuentra al día en el pago de sus impuestos.

Dicho certificado puede estar vigente o suspendido por existir un atraso en el pago de sus cargas tributarias o porque la contribuyente es objeto de medidas cautelares (conforme artículo 87 del Código Tributario).

Quienes inicien o realicen actividad comercial o industrial no podrán sin su previa presentación, realizar gestiones referentes a dicha actividad ante las oficinas públicas.

Sin perjuicio de ello deberá obtenerse un certificado especial en los casos de reformas de estatutos o contratos de enajenación, liquidación o disolución total o parcial de los establecimientos comerciales o industriales, o de inscripción de contratos de arrendamientos rurales, con igual constancia de la Dirección General Impositiva referidas hasta la fecha del acto que motiva la solicitud.

Se prescindirá de la obtención del certificado para enajenar o gravar bienes inmuebles cuando la escritura respectiva se otorgue de mandato judicial. En tales casos y en los de la escritura otorgada de acuerdo con lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 88° de este Título, el Juzgado interviniente deberá remitir a la Dirección General Impositiva, la información relativa al acto, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

Las escrituras que se hubieren otorgado de mandato judicial con anterioridad a la vigencia del Decreto-Ley N° 14.664, de 14 de junio de 1977, sin la obtención previa del certificado exigido por el inciso primero, serán inscriptas por el Registro respectivo, haciendo abstracción de dicha omisión. En tales casos, el Registro interviniente suministrará la información a que se refiere el inciso anterior.

B) Las distribuciones de utilidades o dividendos que realicen sin la previa obtención del certificado a que se refiere el inciso anterior, serán sancionadas con una multa equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del tributo impago. Las reincidencias serán sancionadas con una multa igual al tributo impago.

La omisión de la solicitud de certificado en los casos de enajenación total o parcial de establecimientos comerciales o industriales importa, de pleno derecho, la solidaridad del adquirente respecto de la deuda impositiva del enajenante a la fecha de la operación la que se extenderá a los socios a cualquier título, directores y administradores del contribuyente.

Los Registros de Traslaciones de Dominio e Hipoteca y de Vehículos Automotores no podrán recibir ni inscribir documentos relativos a actos de enajenación o de afectación de bienes inmuebles, si no se ha obtenido el respectivo certificado.

En caso de incumplimiento de las disposiciones precedentes serán solidariamente responsables del impuesto adeudado y obligaciones accesorias el comprador y en su caso el prestamista.

C) Los certificados a que se refiere este artículo, sustituyen a partir de la fecha de su entrada en vigencia a los que expiden las dependencias de la Dirección General Impositiva.

D) Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer la obligación de exhibir el certificado de encontrarse al día con la Dirección General Impositiva para la realización de actos vinculados a la actividad comercial o industrial de las empresas en las situaciones que considere conveniente.

Facúltase a la Dirección General Impositiva a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido, cuando el contribuyente se atrasare en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Asimismo se la faculta a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido a partir de pasados 90 (noventa) días corridos de decretadas medidas cautelares por el Poder Judicial, previstas en el artículo 87 del Código Tributario.

Asimismo, se la faculta a suspender la vigencia de los certificados anuales que hubiera expedido, cuando el contribuyente omitiera registrar sus estados contables ante el órgano estatal de control, de acuerdo a lo establecido en el artículo 97° bis de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989. Esta norma será de aplicación para los ejercicios cerrados a partir de la vigencia de la presente ley.”

Esta excepción resulta razonable en tanto la norma exige la obtención del certificado único - no suspendido - a efectos de realizar las operaciones que allí se detallan, teniendo presente que el texto legal comentado habilita a publicar el estado del certificado y alguno o todos los datos que constan en el mismo.

No obstante, esta resulta ser una norma "en blanco", en tanto habilita a la Administración a publicar los datos que surgen del certificado único, no existiendo una norma específica que establezca el contenido necesario del certificado en cuestión, quedando al arbitrio de la Administración qué datos surgen del mismo, y que en definitiva puedan ser publicados.

10.10. Artículo 67 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.

El artículo 67 dispone que: "Facúltase a la Dirección General Impositiva a publicar la nómina de las personas físicas, personas jurídicas u otras entidades inscriptas en el Registro Único de Contribuyentes. En dicha nómina podrán incluirse el número de inscripción y demás datos para la identificación del contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 80 del Título 1 del Texto Ordenado 1996."

Esta norma habilita a la Dirección General Impositiva a publicar el número de inscripción y demás datos identificatorios de las personas físicas y jurídicas inscriptas en el Registro Único Tributario.

Varela y Gutiérrez comentando esta norma han expresado que: *“La DGI está facultada para publicar la nómina de personas físicas y jurídicas inscriptas en el RUC, incluyendo sus datos identificatorios: Cédula de Identidad, impuestos que tributa, domicilio fiscal y constituido, detalle de todos los locales en donde desarrolla el giro empresarial (art. 72, Título 1, Texto Ordenado 1996)”*⁷³

La norma resulta a nuestro criterio demasiado amplia y vaga en cuanto a qué información podría publicarse, ya que refiere a “demás datos identificatorios”, lo cual podría implicar diferentes interpretaciones respecto a su alcance.

10.11. Artículo 3 de la ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.

La mencionada norma recogida en el Artículo 45° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 dispone que: *“Secreto de las actuaciones.- La restricción establecida por el artículo 47 del Código Tributario, no será aplicable respecto de la información vinculada a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios referidos en los artículos anteriores, cuando la Administración deba oponerla como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.*

Resulta razonable la excepción establecida dado que para cuestionar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, se basa en los precios fijados por otros contribuyentes de características similares.

⁷³ VARELA Alberto y GUTIERREZ Gianni. Op. cit, p. 135.

11. SOLICITUD DE INFORME POR UN LEGISLADOR O UNA DE LAS CÁMARAS.

En atención a lo dispuesto por los artículos 118 y 119 de la Constitución⁷⁴, que permiten a un legislador o una de las cámaras solicitar datos o informes a los Ministerios, entre ellos al Ministerio de Economía y Finanzas, resulta interesante analizar, dado que no están incluidos expresamente en el artículo 47 como órganos a los cuales se les debe brindar información amparada por el secreto, si corresponde o no brindar dicha información, y en su caso, si los mismos también se encuentran obligados a guardar secreto de las actuaciones.

Al respecto pueden ensayarse dos soluciones. En una posición negativa, el Ministerio de Economía y Finanzas no podría brindar la información amparada por el secreto en

⁷⁴ Constitución, Artículo 118. *“Todo Legislador puede pedir a los Ministros de Estado, a la Suprema Corte de Justicia, a la Corte Electoral, al Tribunal de lo Contencioso - Administrativo y al Tribunal de Cuentas, los datos e informes que estime necesarios para llenar su cometido. El pedido se hará por escrito y por intermedio del Presidente de la Cámara respectiva, el que lo transmitirá de inmediato al órgano que corresponda. Si éste no facilitare los informes dentro del plazo que fijará la ley, el Legislador podrá solicitarlos por intermedio de la Cámara a que pertenezca, estándose a lo que ésta resuelva.*

No podrá ser objeto de dicho pedido lo relacionado con la materia y competencia jurisdiccionales del Poder Judicial y del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

Artículo 119. *“Cada una de las Cámaras tiene facultad, por resolución de un tercio de votos del total de sus componentes, de hacer venir a Sala a los Ministros de Estado para pedirles y recibir los informes que estime convenientes, ya sea con fines legislativos, de inspección o de fiscalización, sin perjuicio de lo dispuesto en la Sección VIII.*

Cuando los informes se refieran a Entes Autónomos o Servicios Descentralizados, los Ministros podrán requerir la asistencia conjunta de un representante del respectivo Consejo o Directorio.”

virtud de las actuaciones administrativas de su unidad ejecutora -Dirección General Impositiva-, dado que el legislador o las cámaras no se encuentran expresamente previstos en el artículo 47 como órganos a los que excepcionalmente se les puede brindar información.

Según Bordolli, en este caso las solicitudes de datos e informes amparadas por el secreto no pueden ser atendidos por la Administración, al expresar que "(...) esta consideración alcanza aún al parlamento, que según la Constitución (artículos 118, 119 y 120), puede pedir información a cualquier organismo del Estado, en la medida en que tal precepto no ha sido todavía reglamentado por la ley ordinaria que exceptúe tales requerimientos del deber de reserva consagrado por normas de rango legal.

Esta opinión es implícitamente compartida por los autores de un proyecto en la materia presentado en la pasada legislatura y no sancionado, en la cual se establecía a texto expreso que cesaba todo derecho a la reserva en casos de pedidos de informes al parlamento (...)".⁷⁵

En una posición positiva, podría entenderse que sí se puede brindar la referida información dado que es la Constitución -norma de rango de mayor jerarquía que la ley, la que habilita expresamente al legislador o a una de las cámaras a solicitar datos o informes al Ministerio de Economía y Finanzas, siendo la norma constitucional autoejecutable, no requiriendo de reglamentación para su implementación.

Actualmente, la Dirección General Impositiva entiende que al ser el propio Poder Legislativo el que reguló el

⁷⁵ BORDOLLI, José Carlos. Op. Cit. p. 384

instituto del secreto tributario en el artículo 47 del Código Tributario, y al no haberse incluido entre los sujetos a los cuales se les puede brindar información amparada por el secreto, ante una solicitud de informe en el marco de los artículos 118 y 119 de la Constitución, no corresponde proporcionarle la misma.

Por nuestra parte entendemos, que si bien el legislador o la cámara no están habilitados a texto expreso por el artículo 47 a que se les brinde información, dado que la Constitución otorgó la facultad a éstos de solicitar datos o informes a los ministros, entre ellos al Ministro de Economía y Finanzas, resulta al menos discutible si este último puede o no brindarla, en tanto esta facultad está consagrada en una norma de mayor jerarquía como lo es la Constitución. No obstante, en caso de que se brinde la información amparada por el secreto, sin lugar a dudas, los que acceden a la misma deberán guardar la reserva del caso.

**12. ¿LA REFORMA DEL CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO
CONSAGRA UNA NUEVA EXCEPCIÓN AL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO?**

El numeral 7 del artículo 379 del Código General del Proceso en la redacción dada por la Ley número 19.090 de fecha 14 de junio de 2013 establece: *“Averiguación de bienes. El tribunal podrá dirigirse a los organismos y registros públicos pertinentes a fin de que faciliten la relación de todos los bienes o derechos patrimoniales del ejecutado de los que se tuviere constancia. Ello, sin*

necesidad de otra identificación que el nombre completo de la persona física o nombre y clase de persona jurídica, conjuntamente con un número identificatorio oficial.

El tribunal de la ejecución podrá solicitar informe de los saldos de cuentas y depósitos que pueda tener el ejecutado en las entidades del sistema de intermediación financiera.”

Este artículo se encuentra en sede de vía de apremio, su razón de ser es brindar una herramienta eficaz al acreedor ganancioso para que éste pueda ejecutar su crédito, dada la dificultad con que se encontraba el acreedor antes de la reforma mencionada, quien a pesar de contar con una sentencia de condena favorable, se veía imposibilitado de ejecutarla por desconocer la situación patrimonial de su deudor.

De la lectura del artículo 379.6⁷⁶ del referido cuerpo normativo surge que previamente a iniciar el trámite de la Averiguación de Bienes del Deudor, el acreedor debe intimarlo a efectos de que este denuncie bienes o derechos suficientes para cubrir con ellos su adeudo.

Si el ejecutado pese a la intimación incumple con la misma o aun declarando sus bienes, éstos resultan insuficientes, conforme lo dispuesto por el artículo 379.7

⁷⁶ Código General del Proceso, Art. 379.6: “*Declaración de bienes y derechos. Al promover la ejecución prevista en los numerales 1), 4), 5) y 6) del artículo 377 el ejecutante podrá solicitar, siempre que los bienes conocidos del ejecutado no fueran suficientes para cubrir la suma debida y sus ilíquidos, la intimación al ejecutado, con plazo de cinco días, para que presente una declaración de bienes y derechos de los que sea titular y resulten suficientes para hacer frente a la ejecución.*”

El incumplimiento de ese deber, así como en caso de declaración de bienes que resulten insuficientes o en caso de ocultamiento de gravámenes o afectaciones de los bienes o derechos, habilitará al ejecutante a impulsar ante el tribunal la averiguación de bienes prevista en el ordinal siguiente.”

antes transcripto puede acudir al referido procedimiento de Averiguación de Bienes.

Valentín⁷⁷ señala que esta solución normativa se encuentra inspirada en la LEC Española del año 2000 específicamente en sus artículos 590⁷⁸ y 591⁷⁹.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 379.6 in fine referido, ante el incumplimiento del deber del ejecutado de declarar bienes suficientes, se “habilitará al ejecutante a impulsar ante el Tribunal la averiguación de bienes prevista en el ordinal siguiente.” De esta manera, surge que el referido procedimiento opera a petición de parte en virtud del principio dispositivo que rige en nuestro Derecho.

⁷⁷ Disponible en <http://gabrielvalentin-derechoprocesal.blogspot.com/2013/06/la-reforma-al-cgp-modificaciones-sobre.html>

⁷⁸ LEC Art. 590. *Investigación judicial del patrimonio del ejecutado.*— A instancias del ejecutante que no pudiere designar bienes del ejecutado suficientes para el fin de la ejecución, el Secretario judicial acordará, por diligencia de ordenación, dirigirse a las entidades financieras, organismos y registros públicos y personas físicas y jurídicas que el ejecutante indique, para que faciliten la relación de bienes o derechos del ejecutado de los que tengan constancia. Al formular estas indicaciones, el ejecutante deberá expresar sucintamente las razones por las que estime que la entidad, organismo, registro o persona de que se trate dispone de información sobre el patrimonio del ejecutado. Cuando lo solicite el ejecutante y a su costa, su procurador podrá intervenir en el diligenciamiento de los oficios que hubieran sido librados a tal efecto y recibir la cumplimentación de los mismos, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 1 del artículo siguiente.

El Secretario judicial no reclamará datos de organismos y registros cuando el ejecutante pudiera obtenerlos por sí mismo, o a través de su procurador, debidamente facultado al efecto por su poderdante” (artículo redactado conforme a la ley 13/2009, de 3 de noviembre de 2009, antes citada).

⁷⁹ LEC Art. 591. *Deber de colaboración.*—1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar su colaboración en las actuaciones de ejecución y a entregar al Secretario judicial encargado de la ejecución o al procurador del ejecutante, cuando así lo solicite su representado y a su costa, cuantos documentos y datos tengan en su poder, y cuya entrega haya sido acordada por el Secretario judicial, sin más limitaciones que las que imponen el respeto a los derechos fundamentales o a los límites que, para casos determinados, expresamente impongan las leyes. Cuando dichas personas o entidades alegaran razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega dejando sin atender la colaboración que les hubiera sido requerida, el Secretario judicial dará cuenta al Tribunal para que éste acuerde lo procedente.

2. El Tribunal, previa audiencia de los interesados, podrá, en pieza separada, acordar la imposición de multas coercitivas periódicas a las personas y entidades que no presten la colaboración que el Tribunal les haya requerido con arreglo al apartado anterior. En la aplicación de estos apremios, el Tribunal tendrá en cuenta los criterios previstos en el apartado 3 del artículo 589.

3. Las sanciones impuestas al amparo de este artículo se someten al régimen de recursos previstos en el Título V del Libro VII de la Ley Orgánica del Poder Judicial”

El ordinal 7 expresa que: "El tribunal podrá dirigirse a los organismos y registros públicos (...)". La doctrina se ha cuestionado a qué se refiere la norma por "organismos y registros públicos" y ha ensayado dos interpretaciones.

Una primera interpretación es que por "organismos públicos" refiere a aquellos que pertenecen al Estado, y por "registros públicos", a aquellos que tiene a cargo el Estado.

Una segunda interpretación es que por "registros públicos" se refiere a aquellos registros de acceso público, esto es a los que cualquier persona pueda acceder.

Al respecto se pronunció Pereira Campos manifestando que: *"En base a las leyes nos. 18.331 y 18.381 citadas, consideramos que no se podrá acceder a información de registros que no sean de libre acceso al público o a aquellos que contengan información definida como secreta o clasificada como reservada o confidencial. Por ello, no todo registro llevado por un organismo público es, necesariamente de carácter público. En cada caso, habrá que determinar si la información contenida en dicho registro es de acceso abierto al público o no".*⁸⁰

En similar sentido Valentín expresó que "(...) cuando la nueva ley procesal alude a organismos y registros públicos refiere a registros de acceso público en los que se inscriben todos los actos por los cuales se transfiere la propiedad, o se constituyen, modifican o extinguen otros derechos sobre los mismos, afectaciones, gravámenes, etc.

⁸⁰ PEREIRA CAMPOS Santiago, *Código General del Proceso. Reformas de la ley 19.090 comparadas y comentadas*, Universidad de Montevideo, 1º Edición, Montevideo, 2013, p. 438.

Registros de acceso público quiere decir que sean accesibles a cualquier interesado que quiera conocer la situación del bien: quién es su titular, si está afectado por un gravamen (hipoteca, prenda), etc. En esa categoría no sólo ingresan los registros públicos que brindan información a cualquier interesado sobre la situación de un bien (por ejemplo, el Registro de la Propiedad Inmueble), sino también algunos registros privados sobre ciertos bienes que también proporcionan información a toda persona que lo solicite (por ejemplo, el registro de semovientes de pedigrí que lleva la Asociación Rural del Uruguay).

En cambio, no quedarían comprendidos otros registros llevados por órganos públicos pero que no son de acceso público. Por ejemplo, no es de acceso público el registro de acciones al portador que lleva el BCU (al que sólo pueden acceder ciertos organismos y cumpliendo ciertos requisitos: ley 18.930, de 17 de julio de 2012, art. 5°).

Tampoco quedarían comprendidos los registros que no inscriben todos los actos por los cuales se transfiere la propiedad, o se constituyen, modifican o extinguen otros derechos sobre los mismos, afectaciones, gravámenes, etc., sino que sólo inscriben cierta información con fines específicos. Por ejemplo, el registro que lleva DICOSE, que aunque es un órgano público y de acceso público no registra todos los actos (hipotecas, prendas, embargos, por ejemplo) sobre semovientes, sino que sólo registra y controla la propiedad y existencias de semovientes y frutos del país, en establecimientos y en tránsito, y las marcas y señales, para conformar el Sistema Nacional de Información Ganadera, con fines estadísticos y de fiscalización.”⁸¹

En nuestra opinión, los registros que llevan las Administraciones Tributarias - léase Dirección General

⁸¹ VALENTIN Gabriel, Op cit. pag web

Impositiva y Banco de Previsión Social- claramente no son de acceso al público, por lo que no revisten la calidad de registros públicos.

Las leyes números 18.331 y 18.381, que reconocen el derecho de acceso a la información pública, excepcionan expresamente a la información amparada por un secreto de rango legal, como ser el secreto tributario.

Por tanto, y teniendo presente que el propio artículo 379.7 no constituye una excepción expresa al artículo 47 del Código Tributario, no corresponde que la Administración Tributaria brindé información amparada por el secreto, incluso en caso de formularse una solicitud de averiguación de bienes en virtud de lo dispuesto por el artículo 379.7 comentado.

En efecto, aún en el caso que el Juez de la ejecución expresamente releve de la obligación de guardar secreto tributario a la Administración Fiscal, dado que el mismo no está habilitado por el artículo 47 del Código Tributario, ni por otra norma legal, ésta no podría brindarla so pena de incurrir en las responsabilidades antes comentadas.

13. CONVENIOS INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA.

La globalización actual de la economía ha hecho necesario la suscripción de convenios internacionales a efectos de que las Administraciones Tributarias puedan controlar a los agentes económicos que operan

transnacionalmente, y así evitar la doble imposición internacional, la elusión y evasión fiscal, intercambiando información fiscalmente relevante.

En este sentido, Ferreri y Nieves manifiestan que: "El actual fenómeno de la globalización se distingue del anterior por la movilidad mucho mayor del capital y del trabajo (en la época anterior, antes de las restricciones a la migración, el trabajo fue al menos tan móvil como el capital). Este aumento de la movilidad es el resultado de los cambios tecnológicos (la capacidad de transferir fondos electrónicamente) y la relajación de controles de cambio."⁸²

Más adelante los citados autores señalan: "Los Estados reconocen la necesidad de promover la celebración de acuerdos internacionales que les permitan acceder a informaciones que no podrían obtener utilizando los medios y fuentes de que disponen internamente. Además, '(...) la vía del convenio permite establecer un conjunto de disposiciones que garanticen que la información intercambiada con arreglo al mismo no va a ser difundida ni usada para fines distintos de los que motivaron la transmisión de la información. Esta cuestión por intrascendente que parezca, posee una importancia de primer orden para todos aquellos países que tienen arraigada tradición de protección del denominado secreto tributario'".⁸³

Adicionalmente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publica reportes sobre el

⁸² FERRERI, Pablo y NIEVES, Guillermo, *El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional*, **Revista Tributaria**, Montevideo, IUET, T. XXXVIII. N° 225. Nov-Dic 2011. p. 939

⁸³ FERRERI, Pablo y NIEVES, Guillermo. Op. Cit. p. 954

progreso que los países han tenido con la implementación de los estándares acordados internacionalmente en materia de intercambio de información a efectos impositivos.

Dado que la OCDE ubicó a Uruguay en la lista de países que *"no se han comprometido en la implementación de los estándares impositivos acordados internacionalmente"*, esto determinó que Uruguay asumiera ciertos compromisos en materia de intercambio de información que provocaron su eliminación de la lista antedicha y su inclusión en la lista de países que *"se han comprometido a implementarlos pero no los han implementado sustancialmente"*.

De esta manera Uruguay se vio en la necesidad de adoptar formalmente los estándares de transparencia y suscribir convenios de intercambio de información fiscal conforme lo establece el artículo 26 de la versión 2005 del Modelo de Convenio de Impuestos de la OCDE, incorporando dicha cláusula en los tratados que se suscriban.

En lo que respecta al tema objeto de esta tesis, corresponde destacar que la suscripción de convenios internacionales en materia de intercambio de información podría transgredir lo dispuesto por el artículo 47 del Código Tributario al obligar a dar información de contribuyentes a administraciones tributarias extranjeras.

La doctrina nacional ha ensayado diversas argumentaciones en cuanto a la posibilidad de brindar información amparada por el secreto tributario a administraciones fiscales extranjeras en el marco de la suscripción de convenios internacionales de intercambio de información.

Mazz refiriendo a estos convenios internacionales expresó que: *"Estos tratados, al ser aprobados por los parlamentos de los países signatarios se transforman en ley nacional, y obligan a revelar tales informaciones."*⁸⁴

Por su parte, Bordolli expresa que *"En cuanto juega la legislación interna, la Administración Tributaria tiene absolutamente vedado el suministrar cualquier tipo de información relativa al contribuyente a los fiscos extranjeros, sin excepción alguna y bajo las mismas consecuencias en materia de responsabilidad ya tratadas.*

*En materia de convenciones, dado el rango de ley las aprobadas por el Uruguay, desde luego que es factible que establezcan reglas diversas a las del Código Tributario que permitan la comunicación de información a otros fiscos."*⁸⁵

Varela y Gutiérrez comparten la posición de Bordolli, agregando que: *"Toda la información que los contribuyentes están obligados a suministrar al Fisco, supone de por sí un sacrificio del derecho constitucional a la intimidad el contribuyente. El derecho a la intimidad se sacrifica a fin de que el Estado uruguayo obtenga los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines. En un sistema tributario basado en el principio de la fuente como el uruguayo, no se justifica limitar el derecho constitucional de intimada de los contribuyentes para dar información a un fisco extranjero. En efecto, el trasiego de información hacia fiscos extranjeros se hace a condición de reciprocidad. En un sistema tributario de fuente territorial, Uruguay no tiene ningún interés en recibir información sobre bienes, activos o rentas en el exterior ya que el país ha decidido no gravarlas.*

⁸⁴ MAZZ, Addy. Op. Cit p. 346

⁸⁵ BORDOLLI, José Carlos. Op. Cit. p. 391

Uruguay, entonces, no podría obligarse con países extranjeros a intercambiar información fiscal sobre sus contribuyentes.

En tanto Uruguay continúe aplicando el principio de la fuente, no podrá celebrar convenios internacionales en los que se obligue a sacrificar el derecho a la intimidad de los contribuyentes, ya que no es posible invocar un interés general en juego. En efecto, no estaríamos ante un "intercambio" de información, sino que únicamente nuestro país enviaría información fiscalmente relevante al exterior sobre los negocios o bienes de extranjeros en Uruguay. Por el contrario, la información sobre bienes o negocios de uruguayos en el exterior es irrelevante para el fisco uruguayo, ya que nuestro país respeta el principio de la fuente en materia de renta o el de territorialidad cuando de gravar activos o patrimonios se trata".⁸⁶

Además de los motivos anteriormente expuestos (globalización y salida de la controversial lista formulada por la OCDE), nuestro país ha ampliado parcialmente el criterio de la fuente.

Así, por Ley número 18.718 de fecha 24 de diciembre de 2010 se grava en sede de Impuesto a la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de capital mobiliario originados en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.

Otro ejemplo de la extensión del principio de la fuente es en la hipótesis en que se brindan servicios técnicos desde el exterior a contribuyentes del Impuesto a

⁸⁶ VARELA, Alberto y GUTIERREZ, Gianni. Op. Cit p. 136 - 137

las Rentas Empresariales (artículo 3 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996).

De esta manera, no caben dudas que Uruguay desde un tiempo a esta parte tiene interés en intercambiar información con otras administraciones tributarias extranjeras, y ello motivado por la necesidad de adecuarse a los estándares impositivos de intercambio de información así como de adoptar prácticas fiscales de transparencia internacional admitidas. Ello supone que existen razones fundadas en el interés general que permiten limitar el derecho a la intimidad de los contribuyentes consagrado constitucionalmente.

En el mismo sentido y respecto a la constitucionalidad de las leyes que incorporan los convenios de intercambio de información Albacete y Ermoglio manifestaron que: *"La limitación de cualquier derecho individual debe realizarse a través de una ley fundada en razones de interés general. En este caso el derecho a la intimidad, que en definitiva es el derecho que preservan el secreto profesional, el bancario y el tributario, sería limitado por la ley que aprueba el tratado que contiene el artículo 26 del modelo OCDE."*⁸⁷

De la lectura de la mencionada cláusula 26⁸⁸ surge que la información a intercambiarse es la previsiblemente pertinente.

⁸⁷ ALBACETE, Juan Manuel y ERMOGLIO Enrique, *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información*, **Revista Tributaria**, Montevideo, IUET, N° 219. Nov- Dic. 2010, p. 956-957

⁸⁸ Modelo OCDE, Cláusula 26 apartado 1 *"Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, su subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2"*.

Los convenios internacionales de intercambio de información ratificados por Uruguay tienen al menos rango legal, por lo que la obligación de brindar información sujeta al secreto implica una excepción al artículo 47 del Código Tributario.

No obstante ello, debe señalarse que la información brindada a la Administración Tributaria extranjera requirente, queda salvaguardada por la consagración de la cláusula del "Secreto Tributario Internacional"⁸⁹. Ésta implica que el Estado requirente debe mantener en reserva la información recibida del Estado requerido, según las condiciones impuestas por su normativa interna, y a su vez, debe ser utilizada únicamente para cumplir con los fines del convenio.

Aún en casos de que en la legislación interna del país requirente exista una norma que consagre el acceso a la información pública - como sucede en nuestro país con la Ley número 18.331-, la información obtenida debe ser mantenida en reserva.

No obstante, atento al tipo de cláusulas estipuladas por Uruguay al suscribir convenios de intercambio de información, frente a un pedido concreto de información por un fisco extranjero, corresponde realizar un doble análisis.

⁸⁹ Modelo OCDE, comentarios al apartado 2 del art. 26 "La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado uno será mantenida secreta de la misma forma que la obtención obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines (...)"

En primer lugar, se debe analizar si dentro de la información requerida se encuentra algún dato amparado por el secreto comercial, gerencial, industrial o profesional conforme al apartado 3 del artículo 26 referido⁹⁰. Éste establece claramente que no se debe suministrar información si la misma revela secretos comerciales, industriales, profesionales o informaciones cuya comunicación contraría el orden público.

Y en segundo lugar, se debe examinar que la misma sea presumiblemente relevante: para aplicar el convenio en materia tributaria; para la Administración; para la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza establecidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio.

Así, en caso de tratarse de información amparada por alguno de los secretos referidos o si la misma no es presumiblemente relevante, el Estado uruguayo (requerido) podrá negarse a brindar la misma.

En cuanto al procedimiento para efectuar el intercambio de información en el marco de los convenios internacionales suscriptos por Uruguay, éste se encuentra regulado por el Decreto número 313/011 de fecha 2 de setiembre de 2011, modificado por el Decreto número 378/013 de fecha 26 de noviembre de 2013.

⁹⁰ Modelo OCDE, Apartado 3 artículo 26 *“En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”*.

El artículo 10 del Decreto número 313/011⁹¹ establecía el otorgamiento de vista al titular de la información previo al dictado de la resolución que dispone el envío de información a la autoridad requirente.

El artículo 2 del Decreto número 378/013⁹² modificó la norma antes citada, disponiendo el otorgamiento de vista previa a la "persona o entidad examinada o investigada en el Estado requirente", siempre que tengan domicilio constituido ante la Dirección General Impositiva.

Como surge de las normas transcriptas, actualmente la vista es conferida a la persona o entidad examinada o investigada en el Estado requirente, y no al titular de la información solicitada.

La solución reglamentaria constituye una incongruencia, dado que es el titular de la información el que podría verse perjudicado por su divulgación, por lo que es a éste al que debería otorgarse vista previa.

En efecto, el suministro de dicha información son aspectos que atañen directamente al titular de la información y que puede ocasionarle perjuicios.

Adicionalmente, el artículo exige para el conferimiento de vista que el investigado o examinado tenga

⁹¹ Decreto número 313/011, Artículo 10º- "*Vista Previa.- No se dictará resolución disponiendo el envío de información a una autoridad competente requirente, sin otorgarse vista de las actuaciones administrativas al titular de la información por el término de cinco días hábiles*".

⁹² Decreto número 378/2013, Artículo 2: *Sustituyese el artículo 10º del Decreto N° 313/011, de 2 de setiembre de 2011, por el siguiente:*

Artículo 10º.- Vista previa. Con anterioridad al envío de la información recabada, la autoridad competente o su representante autorizado, deberán permitir el acceso a la misma de las personas o entidades examinadas o investigadas en el Estado requirente, por el término de cinco días hábiles, siempre que las mismas tengan domicilio constituido ante la Dirección General Impositiva."

domicilio constituido ante la Dirección General Impositiva, lo que torna difícil su aplicación, ya que generalmente estas personas o entidades extranjeras no poseen un domicilio constituido ante el Registro Único Tributario de la Dirección General Impositiva, por lo que la mayoría de las veces no se otorgaría vista previa de las actuaciones pudiendo irrogarle un perjuicio al titular de la información.

No obstante, al consagrarse la cláusula del secreto tributario internacional en los convenios de intercambio de información, se asegura el mantenimiento de la reserva de la información amparada por el secreto tributario. Siendo una norma de rango legal, puesto que el convenio es ratificado por una ley, y fundada por razones de interés general, entendemos que no se vulnera lo dispuesto en el artículo 47 del Código Tributario, que a través de estos mecanismos ve ampliado el elenco de excepciones establecido en el mismo.

14. POSICIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA.

En la Sala de Abogados de la Dirección General Impositiva de fecha 30 de julio de 1975 se resolvió: *"... La Dirección General Impositiva y sus oficinas dependientes pueden proporcionar la información de tipo registral que les sea solicitada. El otorgar esos datos, no viola la obligación del secreto impuesta por el artículo 47 del Código Tributario.*

Para mayor claridad en la especie, se deja constancia que se consideran datos registrales que por su índole tienen carácter de públicos, los nombres y apellidos

completos, el o los domicilios y el giro comercial, industrial o profesión u oficio del contribuyente, así como la fecha de iniciación y cese de actividades. En caso de sociedades, también podrá proporcionarse la integración del Directorio de las mismas."

Posteriormente, la Sala de Abogados de fecha 6 de octubre de 1995, que no fue aprobada, sugirió un criterio restrictivo, aconsejando proporcionar en caso de solicitud de información sólo el número de Registro Único del Contribuyente.

La Sala de Profesionales de la Dirección General Impositiva de fecha 16 de marzo de 2004, distingue dos tipos de contribuyentes: según se encuentren al día, o se encuentren morosos en el pago u omisos en la presentación de declaraciones juradas.

Si se encuentran al día, puede proporcionarse la información de los datos incluidos en las facturas que de acuerdo a la Resolución número 688/992 de fecha 16 de diciembre de 1992 son nombre o razón social, nombre comercial cuando exista, domicilio fiscal y número de Registro Único del Contribuyente; entendiéndose que los datos incluidos en la factura se encuentran disponibles al público en general y no vulneran el secreto de las actuaciones.

Si se hallan morosos en el pago u omisos en la presentación de declaraciones juradas, la Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social, en virtud de lo dispuesto por el artículo 173 de la Ley número 16.736 de fecha 5 de enero de 1996 en la redacción dada por el artículo 3 de la Ley número 16.866 de fecha 12 de setiembre

de 1997, se encuentran facultados a publicar el nombre y demás datos identificatorios de éstos.

En este caso, la mencionada Sala interpretó que si por razones de oportunidad y conveniencia el Director General ordena la publicación de los datos de los contribuyentes incluidos en el referido artículo, una vez publicados los mismos, si un tercero solicita información podría otorgársele. En caso de no haber realizado la publicación, no podrá proporcionársele.

La citada Sala refirió a las excepciones previstas en el artículo 47 del Código Tributario, y distinguió según quién sea el solicitante de la información.

Cuando la solicitud proviene de una Administración Tributaria, en tanto que la administración y recaudación de los tributos nacionales pertenece por expresa disposición constitucional al Poder Ejecutivo (artículo 168 numeral 18), la comunicación entre los distintos organismos de este poder es interna, y en consecuencia no regulada por el principio del secreto de las actuaciones, por cuanto la Administración Tributaria es una sola. Tampoco existe el deber de reserva respecto de otros organismos que ejercen función de administración tributaria (ejemplo Banco de Previsión Social y los gobiernos departamentales). La situación es distinta para el caso de personas de derecho público no estatal (ejemplo Caja de Profesionales Universitarios), ya que no constituyen "Administración Tributaria" a los efectos del artículo 47.

Cuando la información es solicitada por los tribunales de justicia en materia penal, menores o aduana, siempre que

se formule por resolución fundada, y que sea imprescindible para el cumplimiento de su función, debe brindarse.

Respecto al Banco de Seguros del Estado, la Sala se refiere a lo dispuesto en el artículo 56 del Título 1 del Texto Ordenado de 1996 (artículo 62 de la Ley número 16.074), donde se establece que se pondrá a su disposición la información de los registros de la Dirección General Impositiva y del Banco de Previsión Social.

En cuanto a los organismos públicos que no integran la Administración Tributaria, la Sala se refiere al caso de las Usinas Termoeléctricas del Estado (UTE), el cual entre otros organismos públicos, debe controlar si sus proveedores se encuentran al día en sus obligaciones fiscales, para lo cual se discute si la Administración puede brindar dicha información amparada por el secreto.

La posición mayoritaria de la Sala entiende que no se debe proporcionar la mencionada información, teniendo presente que el proveedor titular de la información, podrá solicitarla y entregarla al organismo público en cuestión.

No obstante, en una posición minoritaria se entendió que no rige el secreto tributario respecto a la información de si los proveedores de los organismos públicos se encuentran al día en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entiende esta posición que de acuerdo a los principios de buena fe y verdad material, la circunstancia de estar al día con la Dirección General Impositiva, no es de carácter secreto en lo atinente a los proveedores, por lo que se debe brindar al organismo público requirente la información solicitada.

Esta posición fue compartida por el Director General de ese momento, el cual ante la solicitud de información concreta de un certificado único de una empresa proveedora realizado por un organismo del Estado, por resolución de fecha 24 de mayo de 2004, sostuvo: *"El suscrito, Director General de Rentas, considero oportuno resolver el asunto con carácter general, en el sentido que es posible entregar dicha información cuando es solicitada por empresas públicas obligadas a exigir los certificados de estar al día con la Dirección General Impositiva con carácter previo a efectuar pagos, sin que por ello se viole el secreto tributario establecido en el artículo 47 del Código Tributario"*.

Cuando la solicitud proviene del exterior, la Sala amplió el criterio sostenido hasta ese momento sobre la información a otorgar a autoridades extranjeras. En dicho caso, la información podrá brindarse siempre que la situación encuadre dentro del marco de los convenios de asistencia celebrados, con los requisitos del artículo 47.

La Sala también refiere a la solicitud de información realizada por comisiones investigadoras en virtud de lo dispuesto por el artículo 168 numeral 18 de la Constitución, en cuyo caso el Ministerio de Economía y Finanzas decidirá en cuanto a la conveniencia y oportunidad de brindar la información requerida.

Por último, cuando la información es solicitada por el propio titular, surge de la multicitada sala que la Administración queda relevada del secreto.

Posteriormente, la Sala de Profesionales de fecha 17 y 22 de diciembre de 2004, referida a las facultades de

investigación y recaudación de los funcionarios de la Administración en mérito de lo dispuesto por el artículo 68 del Código Tributario, se pronunció someramente respecto del secreto tributario consagrado en el artículo 47 expresando que no se deberá develar la información obtenida por los funcionarios de la Administración en el marco de una actuación inspectiva.

15. PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN DE INTERÉS TRIBUTARIO A TRAVÉS DE LA PRENSA.

Existen distintas hipótesis que resultan de interés analizar.

En primer lugar, se observará si es posible que la Administración Tributaria publique o dé a conocer sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada.

Al respecto cabe destacar que tanto en la base de datos del Poder Judicial así como en la del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se encuentran publicadas las sentencias dictadas, en las cuales surgen todos los datos que consignan las mismas sin excepción alguna.

En consecuencia, la Administración puede publicar las sentencias en las que actuó, que adquirieron la calidad de firme, resguardando la identidad del o los administrados.

En segundo lugar, corresponde analizar lo que sucede con la información que hace pública el propio administrado,

por ejemplo, realizando declaraciones respecto de la actuación inspectiva o judicial en la prensa.

En esta hipótesis surge la disyuntiva de determinar si la Administración Tributaria en cuestión puede realizar declaraciones al respecto, y con qué alcance.

En nuestra opinión, en ese caso la Administración podría brindar declaraciones a la prensa, únicamente respecto de los aspectos que el administrado ya hizo públicos, en tanto no existe posibilidad de vulnerar su derecho a la intimidad con su divulgación. En efecto, si la noticia del hecho se vuelve notoria, el secreto cesa y por consiguiente la Administración no incurre en una conducta penalmente relevante ni en responsabilidad alguna.

De esta manera la Administración deberá ser muy cuidadosa respecto de la información que brinda a la prensa a los efectos de no vulnerar lo dispuesto por el artículo 47 del Código Tributario.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia número 613 de fecha 2 de octubre de 2002, confirmó una resolución por la que un funcionario del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca fue sancionado con suspensión y pérdida de la totalidad de los haberes por el término de cuatro meses debido a las manifestaciones que efectuó a la prensa por las que puso en conocimiento de la población denuncias vinculadas con la presencia de salmonella en una planta de faena oportunamente inspeccionada. Se entendió por el referido Tribunal que esas manifestaciones violan el deber de guardar secreto de las informaciones que obtuvieran los funcionarios en ejercicio de sus funciones de contralor, de acuerdo a lo

establecido en el artículo 264 de la Ley número 16.736. Entendió asimismo que la sanción es adecuada en tanto fue tipificada como una falta de "mediana gravedad".

16. DERECHO COMPARADO.

A continuación se analizará el tratamiento del secreto tributario en ciertos países que resultan de particular interés.

16.1 Argentina.

El instituto del secreto fiscal argentino está regulado por el artículo 101 de la Ley número 11.683.⁹³

El fundamento normativo es -al igual que en nuestro país- el derecho a la intimidad, el que tiene raigambre constitucional, que protege y garantiza a los particulares que sus declaraciones o informaciones serán usadas

⁹³ Ley 11.683, artículo 101.- *Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.*

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulgaren actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

únicamente con una finalidad fiscal, quedando prohibida su divulgación; así como un interés público como lo es el interés recaudatorio del Estado.

En cuanto al relacionamiento entre el secreto fiscal y las actuaciones administrativas, resulta evidente que quien es parte del expediente tiene garantizado el derecho de acceso a éste, sea en forma personal o a través de sus apoderados o letrados patrocinantes, basado en el principio de debido proceso.

Al respecto, entiende Melzi que: *"El legislador no consagró así el secreto fiscal como una forma de facilitar al Organismo Recaudador la recolección de datos con trascendencia tributaria. Muy por el contrario, los datos que resultan amparados por el secreto fiscal son aquellos que las personas tienen derecho a "conocer" y "preservar" dentro de la esfera de lo privado, plasmando así en forma concreta la preservación de la intimidad y la privacidad en el ámbito del derecho tributario, y evidenciando que los datos de contenido económico con trascendencia tributaria, aportados por el sujeto pasivo a la Administración Fiscal, o recolectados por ésta, como ya dijimos, se encuentran resguardados por el derecho a la privacidad, al igual que todo otro dato cuyo conocimiento y divulgación por parte de terceros pueda significar un peligro concreto o potencial a la intimidad de las personas. La única limitación razonable impuesta por el régimen jurídico al derecho a la preservación a la intimidad, es aquella que permite conocer a la Administración Tributaria (y solo a ésta) éstos datos sensibles de contenido patrimonial relativos al origen, destino, administración y/o disposición de los recursos*

económicos, para con ellos fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias".⁹⁴

En cuanto al tipo de información que se encuentra amparada por el secreto, la doctrina se ha cuestionado si únicamente se encuentra resguardada las declaraciones juradas, manifestaciones e informes del contribuyente, responsables y terceros tal como lo prevé el artículo 101, o si también abarca la totalidad de las actuaciones administrativas vinculadas con la situación patrimonial, los negocios y demás aspectos sensibles de tales sujetos, independientemente de la fuente a través de la cual tal información sensible se hubiere originado.

Sobre este punto la Suprema Corte de Justicia consideró que las informaciones no resultan secretas por ser tales, sino en cuanto revelen secretos de terceros, ya que la reserva se encuentra establecida en beneficio de ellos.⁹⁵

Posteriormente, la jurisprudencia extendió el alcance del referido secreto a datos que no guardan relación con la situación patrimonial o negocios del contribuyente, como ser, si el mismo está o no inscripto.⁹⁶

También la ley argentina reconoce ciertas limitaciones al secreto fiscal, como ser el propio párrafo 5 del artículo 101 que establece que no están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, la falta de pago de obligaciones exigibles, los montos resultantes de

⁹⁴ MELZI, Flavia *La estructura jurídica como sostén de un sistema tributario aplicable. Secreto fiscal, profesional y otros. Obligaciones informativas, XXXV Jornadas Tributarias del C.G.C.E.C.A.B.A.*, Buenos Aires, 2005.

⁹⁵ Revista La Ley, Buenos Aires, Argentina, Tomo 53, p. 34

⁹⁶ Revista La Ley. Buenos Aires, Argentina, Tomo 103, p. 408

determinaciones de oficio firmes, las sanciones firmes por infracciones formales o materiales, el nombre del contribuyente o responsable, y el delito que se le impute en la denuncias penales.

Asimismo, el artículo 102 de la citada ley⁹⁷ prevé la publicación de la nómina de responsables. Este artículo fue reglamentado por el Decreto número 445 de fecha 20 de marzo de 1991 del cual surge que en las nóminas que debe confeccionar el órgano de fiscalización se debe incluir los datos informativos de las operaciones gravadas o de las rentas o activos imponibles según sea la naturaleza del impuesto de que se trate, el importe del impuesto determinado y el monto de la renta neta y de los activos computables que resulten en cada caso. En cuanto a los aportes y contribuciones, debe informarse el monto ingresado. En lo referente al Impuesto de Valor Agregado debe contener además los datos identificatorios del responsable del débito fiscal declarado y el monto de las operaciones gravadas. Asimismo, el mencionado decreto habilita al órgano a ampliar la información, así como publicar nóminas parciales de contribuyentes. Estos informes deben publicarse en el boletín oficial de la República Argentina.

La dogmática argentina cuestiona la validez constitucional de las referidas limitaciones al secreto

⁹⁷ Ley número 11.683, artículo 102.- *El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1º de enero de 1991.*

A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101.

fiscal, en tanto la información brindada se encuentra dentro de la esfera de la información sensible de la persona física o jurídica.

También el artículo 101 en apartado 3 limita el principio de reserva, habilitando su relevamiento en determinadas situaciones puntuales, como ser, cuestiones de familia o en procesos criminales por delitos comunes, o cuando lo solicita el interesado en los juicios que sea parte contraria el fisco, siempre que esta información no revele datos referentes a terceros.

Resulta interesante destacar la previsión del segundo párrafo del artículo 101 que establece la obligación de guardar secreto a los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP cuando llegue información a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aún a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

El párrafo cuarto del artículo 101 establece la aplicación de la pena de prisión e inhabilitación prevista en el artículo 157 del Código Penal a los terceros que divulguen o reproduzcan informaciones secretas.

En resumen, aquí se reprimen penalmente aquellas conductas típicas que impliquen una violación de la protección de la reserva personal (artículo 157 del Código Penal Argentino). Se establece además la responsabilidad civil en caso de perjuicio al titular de la información develada.

16.2 España.

El artículo 95 de la Ley General Tributaria del año 2003 consagra el carácter reservado de la información que posea la Administración, como ser datos, informes o antecedentes obtenidos por ésta en el desempeño de sus funciones, los que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos, cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros.

No obstante esta regla general, se establecen limitaciones en razón del deber de colaboración con órganos jurisdiccionales, otras administraciones tributarias, inspección de trabajo y seguridad social, la comisiones parlamentarias de investigación, la protección del derecho de menores e incapaces, el tribunal de cuentas, comisiones especiales.

También en caso de revelación de información confidencial, se prevé la responsabilidad civil y penal del funcionario infidente así como su responsabilidad administrativa.⁹⁸

⁹⁸ *Ley General Tributaria, Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.*

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

-
- c) *La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.*
- d) *La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.*
- e) *La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.*
- f) *La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.*
- g) *La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*
- h) *La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.*
- i) *La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.*
- j) *La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.*
- k) *La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.*
- l) *La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.*
2. *En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.*
3. *La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.*

16.3 México.

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación establece el deber de guardar absoluta reserva de datos de contribuyentes, brindados por ellos o por un tercero, u obtenidos en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Asimismo establece que no existe el denominado secreto fiscal entre las instituciones mencionadas en este artículo y bajo las situaciones previstas en el mismo.

Entre ellas se encuentran las materias penales y los tribunales que conozcan en pensiones alimenticias.

También el artículo prevé la posibilidad que por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se publiquen determinados datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

4. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

5. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.

total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Por último expresa la norma que se podrá suministrar información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.⁹⁹

⁹⁹ *Código Fiscal de la Federación, Artículo 69* “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que pretendan deducir o acreditar, expedidos a su nombre en términos del artículo 29 de este ordenamiento.

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud.

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo

16.4 Chile.

El artículo 35 del Código Tributario Chileno consagra el deber de guardar secreto de la información que surge de las declaraciones del impuesto a la renta; de las que no se podrá divulgar su cuantía, fuente, pérdidas, gastos o cualquier dato relativo a la renta que figure en las mismas.¹⁰⁰

podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

¹⁰⁰ Código Tributario Chileno, Artículo 35. “Junto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador.

El contribuyente podrá cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional. El Servicio podrá exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativas y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

El Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Código u otras normas legales.

El precepto anterior no obsta al examen de las declaraciones por los jueces o al otorgamiento de la información que éstos soliciten sobre datos contenidos en ellas, cuando dicho examen o información sea necesario para la prosecución de los juicios sobre impuesto y sobre alimentos; ni al examen que practiquen o a la información que soliciten los fiscales del Ministerio Público cuando investiguen hechos constitutivos de delito, ni a la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de cada contribuyente en particular.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo y para el debido resguardo del eficaz cumplimiento de los procedimientos y recursos que contempla este Código, sólo el Servicio podrá revisar o examinar las declaraciones que presenten los contribuyentes, sin perjuicio de las atribuciones de los Tribunales de Justicia y de los fiscales del Ministerio Público, en su caso.

La información tributaria, que conforme a la ley proporcione el Servicio, solamente podrá ser usada para los fines propios de la institución que la recepciona.”.

La norma prevé que en los juicios sobre impuestos y alimentos los jueces podrán solicitar información respecto a declaraciones antes mencionadas. Asimismo, los fiscales del ministerio público cuando investiguen hechos constitutivos de delito también pueden solicitar dicha información. Finalmente, se habilita la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de los contribuyentes en particular.

Por último el artículo 101 del referido cuerpo normativo sanciona a los funcionarios del servicio de impuestos internos que infrinjan la obligación de guardar el secreto de las declaraciones en los términos señalados en dicho código con suspensión de su empleo hasta por dos meses.

Estas mismas sanciones serán aplicables a los funcionarios del Servicio de Tesorerías que divulguen los antecedentes relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de que tomen conocimiento en virtud del artículo 168 del Código Tributario.

Igual responsabilidad afecta a los funcionarios de otras reparticiones y entidades a quienes la ley le otorgue acceso a dichas declaraciones bajo condición de guardar la reserva que las ampara.

El secreto de las declaraciones de impuesto a la renta constituye una característica común a la mayor parte de las legislaciones de los países que tienen establecida esta forma de tributación; pues la reserva de las declaraciones es condición esencial para asegurar una confesión más verídica y exacta de la renta. En efecto, dicho secreto

garantiza al contribuyente, que desea cumplir fielmente su obligación tributaria, que los datos y antecedentes que suministre a la Administración con tal objeto quedarán sustraídos del conocimiento de aquellas personas que tengan con él intereses contrapuestos y que pudieren aprovecharlos en una posible competencia comercial, industrial, etc.

Así, el secreto de las declaraciones actúa como un factor que promueve la eficiencia recaudatoria del tributo.

A diferencia del derecho chileno, nuestro derecho positivo consagra un secreto tributario más amplio, en tanto no lo limita a la información referida al impuesto a la renta ni a las declaraciones del mencionado impuesto, sino que incluye a la información que resulte de las actuaciones administrativas o judiciales a las que la Administración acceda.

CONCLUSIONES

Como surge a lo largo del presente trabajo, se logró cumplir con los objetivos inicialmente planteados y responder a la pregunta de investigación, relevando las diferentes posiciones doctrinales y jurisprudenciales al respecto.

De todo lo expuesto se concluye que en nuestro Derecho rigen respecto a las actuaciones dos principios opuestos: el de publicidad en el ámbito público y el de reserva en el ámbito privado.

Es en función del momento histórico, contexto social e intereses, que el legislador nacional determina la preponderancia de uno sobre otro. Así, el secreto tributario se ha ido flexibilizando con el dictado de diferentes normas que permiten dar a conocer información en principio amparada por éste.

Actualmente no se discute la autonomía del secreto tributario por parte de la doctrina y jurisprudencia nacionales, por tanto no requiere el amparo de otro secreto preexistente para regir.

Ahora bien, la razón de ser del artículo 47 del Código Tributario es que la Administración Tributaria en virtud de sus amplios poderes de investigación y fiscalización, así como del correlativo deber de colaboración de los particulares, accede a información privilegiada y sensible perteneciente a la esfera íntima del particular, que involucra un derecho de rango constitucional, el cual únicamente puede verse disminuido por una ley dictada por razones de interés general (en este caso, el fin recaudatorio).

El mencionado artículo 47 establece el deber de guardar secreto de la Administración Tributaria. Por ésta, debe entenderse a todo organismo estatal que sea sujeto activo de un tributo.

Si bien dentro de este concepto se podría entender incluidos a los Gobiernos Departamentales y a la Dirección Nacional de Aduanas; ambos se encuentran excluidos expresamente de la aplicación del Código Tributario, y por tanto fuera del ámbito subjetivo del artículo 47.

Entendemos que los Gobiernos Departamentales carecen de potestad constitucional para declarar que cierta información sea secreta, no existiendo una ley nacional que establezca como secretas las actuaciones de éstos, así como tampoco respecto a la Dirección Nacional de Aduanas.

En consecuencia para salvaguardar el derecho a la intimidad y la información que obtengan los Gobiernos Departamentales o la Dirección Nacional de Aduanas en ejercicio de sus amplias facultades, es necesaria una regulación legal específica para éstos.

A su vez, cuando la norma refiere a los funcionarios que de ella dependen, se incluye no sólo a las personas que revistan la calidad de funcionario público dentro de la Administración Tributaria, sino también a todas las personas físicas que presten servicios en la misma, ya sea en virtud de un contrato de función pública, de una beca o de una pasantía.

En el caso de que la Administración celebre contrato de arrendamiento de servicios con terceros, resulta conveniente que en éstos se pacte una cláusula de confidencialidad a los efectos de salvaguardar el derecho a la intimidad, dado que no les es de aplicación el mencionado artículo.

Tampoco corresponde incluir dentro de los sujetos obligados a guardar secreto a los funcionarios judiciales, sin perjuicio de que a éstos les rige el deber general de reserva de todo funcionario público, cuyo incumplimiento implica la comisión del delito de revelación de secreto del artículo 163 del Código Penal.

En cuanto a la información que se encuentra amparada por el secreto, entendemos que la norma es amplia, encontrándose incluida toda aquella información a la que la Administración accede en virtud de sus actuaciones administrativas o judiciales. La información que se obtiene sólo debe ser utilizada para el fin primario perseguido, esto es, permitir a la Administración investigar, fiscalizar y recaudar, entre otros, no pudiendo ser utilizada para fines ajenos a la Administración.

Posteriormente el artículo establece ciertas excepciones fundadas en razones de interés general, éstas priman sobre el derecho a la intimidad involucrado, pudiendo la información ser proporcionada a ciertos sujetos, esto es, otras Administraciones Tributarias, y los Tribunales de justicia en materia penal, aduana y menores.

La norma se refiere a la materia penal, menores o aduana, y no a la clasificación de los juzgados según su materia realizada por el Poder Judicial; por lo que en cada caso deberá aclararse la naturaleza del asunto en el que se entiende, sin perjuicio de la denominación del juzgado solicitante.

Cuando se les brinda información a los órganos habilitados por la norma, éstos también deben mantener en reserva la información que les fuera proporcionada.

La norma exige que el órgano requirente entienda que la información que se solicita es imprescindible para el cumplimiento de sus funciones, y que lo haga por resolución fundada.

Si bien la norma no exige expresamente que la solicitud deba realizarse por escrito, conforme al principio general de que todo procedimiento administrativo es escrito, así deberá realizarse.

El órgano requirente es el encargado de juzgar si la información resulta imprescindible para el cumplimiento de sus funciones.

El incumplimiento de la norma puede acarrear diferentes tipos de responsabilidad según el caso, ya sea, responsabilidad administrativa que puede implicar la sanción máxima de destitución del funcionario infidente; responsabilidad penal por el delito de revelación de secreto; y responsabilidad civil por la acción de repetición del Estado contra el funcionario por el pago que haya efectuado al tercero damnificado.

A su vez, se han dictado diversas normas de rango legal que han flexibilizado al secreto tributario, en virtud del interés que protegen, como ser la intención de inhibir las maniobras defraudatorias, inhibir la morosidad, y constituir medidas ejemplarizantes, facultando al Estado a hacer pública cierta información amparada por el secreto.

También, en virtud de la globalización actual de la economía se tornó imperioso para Uruguay la suscripción de convenios internacionales de intercambio de información, a efectos de que las Administraciones Tributarias puedan controlar a los agentes económicos que operan transnacionalmente, y así evitar la doble imposición internacional, la elusión y evasión fiscal. En aplicación de los convenios suscriptos, la Administración Tributaria brinda información amparada por el secreto a fiscos

extranjeros, sin perjuicio de que ésta se encuentra salvaguardada en virtud de aplicación de la cláusula del secreto tributario internacional consagrada en los convenios suscriptos por nuestro país.

Finalmente, del derecho comparado analizado surge que sin perjuicio de las similitudes con nuestro secreto tributario, resultan en general de menor amplitud.

BIBLIOGRAFÍA

- Adriasola, Gabriel "El delito tributario, la cooperación penal internacional y la extradición" en La Justicia Uruguaya, Vol. 126, noviembre-diciembre 2002, pág. 77 y ss.
- Albacete, Juan Manuel y Ermoglio, Enrique "Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información", en Revista Tributaria Nro. 219, noviembre-diciembre 2010, IUET, pág. 956 y ss.
- Bayardo Bengoa, Fernando "La tutela penal del secreto", Montevideo, Facultad de Derecho, Universidad de la República, 1961.
- Bordolli, José Carlos "Protección de la información en materia fiscal", en Revista Tributaria Nro. 104, setiembre-octubre 1991, IUET, pág. 377 y ss.
- Cairoli Martínez, Milton Hugo Curso De Derecho Penal Uruguayo. Parte Especial". T. IV, FCU, 1989.
- Cassinelli Muñoz, Horacio, "El principio de publicidad en la gestión administrativa" en: Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración, T. 58, Año 1962, pág. 162-164.
- Cervini, Raúl "El secreto profesional en el ámbito tributario", en Revista Tributaria Nro. 202, enero-febrero 2008, IUET, pág. 5-22.
- Dentone, Carlos "El secreto de las actuaciones de la Administración Tributaria", en Revista Tributaria Nro. 2, setiembre-octubre 1978, IUET, pág. 408-412.

- Deus, Sergio "Responsabilidad civil del Estado (artículo 24 de la Constitución)", en La Justicia Uruguay, T. 94, pág. 31 y ss.
- Ettlín, Edgardo "De la responsabilidad civil de los funcionarios públicos (o de la legitimación pasiva de los funcionarios públicos en demandas de responsabilidad civil, por daños causados en la ejecución de los servicios públicos confiados a su gestión y dirección)", en la Justicia Uruguay, T. 133.
- Ferreri, Pablo y Nieves, Guillermo "El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional", en Revista Tributaria Nro. 225, noviembre-diciembre 2011, IUET, pág. 937-977.
- Goldstein, Eduardo "Responsabilidad del empresario principal por aportes previsionales en las leyes de las tercerizaciones y secreto tributario" en Tribuna del Abogado, N° 164, agosto-setiembre 2009, pág. 31 y ss.
- Gutiérrez, Fulvio "Naturaleza, objeto y alcance del secreto tributario de los gobiernos departamentales" en Revista de Derecho Público, Vol. 19, N° 37, julio 2010, pág. 77 y ss.
- Gutiérrez, Gianni y Varela, Alberto "El Contribuyente frente a la Inspección Fiscal", AMF, 3° edición, 2008.
- Keuroglián, Pedro "De la publicidad de la actuación administrativa y de sus restricciones", en Revista del Centro de Estudiantes de Derecho, N° 12, octubre de 1997, pág. 151-161.
- Martins, Daniel Hugo "La responsabilidad de la Administración y de los funcionarios en la Constitución Uruguay", en Revista de Derecho Público y Privado, T. 3, pág. 196.

- Mazz, Addy. "Curso de derecho financiero y finanzas: Principios fundamentales del derecho tributario, Derecho tributario material, derecho tributario formal, derecho procesal tributario, derecho sancionatorio". Tomo 1, Vol. 2., 3ª Edición, FCU, Montevideo, 2007.
- Melzi, Flavia "La estructura jurídica como sostén de un sistema tributario aplicable. Secreto fiscal, profesional y otros. Obligaciones informativas", en XXXV Jornadas Tributarias del C.G.C.E.C.A.B.A., Buenos Aires, 2005.
- Noboa, Rafael "Notas sobre la naturaleza y el alcance del secreto de las actuaciones establecido por el Código Tributario", en Revista Tributaria Nro. 19, julio-agosto 1977, IUET, pág. 699 y ss.
- Pereira Campos, Santiago "Código General del Proceso. Reformas de la ley 19.090 comparadas y comentadas" Universidad de Montevideo, 1ª Edición, Montevideo, 2013.
- Risso Ferrand, Martín "Responsabilidad civil de los funcionarios públicos", en Segundo Coloquio: Contenciosos de Derecho Público. Responsabilidad del Estado y Jurisdicción, pág. 11-30.
- Rodríguez Villalba, Gustavo "Las facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria", en Revista Tributaria Nro. 141, noviembre-diciembre 1997, IUET, pág. 765-779
- Rodríguez Villalba, Gustavo. "La potestad tributaria de los gobiernos departamentales" FCU, Montevideo, 1999.
- Rotondo Tornaría, Felipe "Responsabilidad del funcionario" en Estudios Jurídicos en Memoria de Alberto Ramón Real, FCU, 1996, pág. 472.

- Sayagués Laso, Enrique "Tratado de Derecho Administrativo", T. 1, FCU, Montevideo, 8ª Edición, 2002.
- Sayagués Laso, Enrique "Responsabilidad por acto o hecho administrativo", en Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración, N° 23, 1950, pág. 59.
- Valdés Costa, Ramón, Nelly Valdés de Blengio, Eduardo Sayagués Areco. "Código Tributario Comentado y Concordado", FCU, Montevideo, 5º Edición.
- <http://lema.rae.es>
- <http://www.derechocomercial.edu.uy/Exhibdesont.htm>
- <http://gabrielvalentin-derechoprocesal.blogspot.com/2013/06/la-reforma-al-cgp-modificaciones-sobre.html>

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: EL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN EL DERECHO PÚBLICO.....	2
2. ETIMOLOGÍA DE LA PALABRA SECRETO.....	10
3. CARACTERÍSTICAS ESTRUCTURALES DEL SECRETO.....	11
4. SECRETOS MÁS RELEVANTES EN NUESTRO DERECHO.....	12
5. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL SECRETO TRIBUTARIO.....	20
6. AUTONOMÍA DEL SECRETO TRIBUTARIO.....	21
7. DEFINICIÓN LEGAL.....	23
8. ANÁLISIS EXEGÉTICO DE LA NORMA.....	25
8.1. La Administración Tributaria.....	25
8.2. Y los funcionarios que de ella dependen.....	32
8.3. Informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales.....	37
8.4. Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, menores o aduanera.....	39
8.5. Cuando esos órganos entendieran que fuere imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y lo solicitaren por resolución fundada.....	44
8.6. La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente.....	47
9. TITULAR DE LA INFORMACIÓN.....	58
10. EXCEPCIONES ESTABLECIDAS EN OTRAS NORMAS.....	61
10.1. Artículo 48 del Decreto-Ley número 14.948 del 7 de noviembre de 1979.....	61
10.2. Artículos 460 y 461 de la Ley número 17.930 de fecha 19 de diciembre de 2005.....	63
10.3. Artículo 48 del Decreto Ley número 15.646 de fecha 11 de octubre de 1979.....	65

10.4. Artículo 173 de la ley número 16.736 del 5 de enero de 1996.	66
10.5. Artículo 23 de la Ley número 15.799 de fecha 30 de diciembre de 1985.	67
10.6. Artículo 62 de la Ley número 16.074 de fecha 10 de octubre de 1989.	68
10.7. Artículo 4 de la Ley número 16.869 de fecha 25 de setiembre de 1997.	69
10.8. Artículo 103 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.	69
10.9. Artículo 66 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.	70
10.10. Artículo 67 de la Ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.	72
10.11. Artículo 3 de la ley número 18.083 de fecha 19 de diciembre de 2006.	73
11. SOLICITUD DE INFORME POR UN LEGISLADOR O UNA DE LAS... CÁMARAS.	74
12. ¿LA REFORMA DEL CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CONSAGRA... UNA NUEVA EXCEPCIÓN AL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO?76	
13. CONVENIOS INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA.	81
14. POSICIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA.	90
15. PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN DE INTERÉS TRIBUTARIO A... . TRAVÉS DE LA PRENSA.	95
16. DERECHO COMPARADO.	97
16.1 Argentina.	97
16.2 España.	102
16.3 México.	104
16.4 Chile.	106
CONCLUSIONES.	108
BIBLIOGRAFÍA.	115
ÍNDICE.	119