

**RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES  
RESOLUCIÓN GENERAL AFIP 4838/2020**

**Dr. Oswaldo H. Soler**

---

Buenos Aires, 20 de octubre de 2020

**Derecho a la intimidad**

Por fuera de la irregularidad de que adolece el régimen de información, en razón de conculcar el principio de legalidad, por haber sido establecidos a través de una resolución emanadas del organismo fiscal, lo que debe reputarse en sí mismo inconstitucional, pues la facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución al Poder Legislativo es indelegable, consideramos, además, que dicho régimen conculca garantías constitucionales por desbordar ilegítimamente el derecho a la intimidad.

En efecto, el derecho al secreto está estrechamente relacionado con el derecho de cada persona al respeto a su propia intimidad y, con el, el derecho a prohibir que los terceros, incluyendo al Estado, tengan acceso a lo que se pretende mantener bajo un manto de reserva.

El modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana, de lo que da cuenta, entre otros, el artículo 19° al disponer que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados.

Por otra parte, el suministro de la información requerida, teniendo en cuenta su naturaleza y alcance, deviene en la consecuencia que muy probablemente se le estarían proveyendo al Fisco datos incongruentes con la finalidad perseguida, por carecer dicha información, muchas veces, de trascendencia tributaria, lo que está en pugna con el denominado por la doctrina “principio de la interdicción de la excesividad”, que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria y que prohíbe que el Fisco, al amparo del deber de colaboración a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados.

Con ello se invade el ámbito de reserva protegido por el artículo 19° de la Constitución Nacional. No parece aceptable que con el propósito de castigar a los evasores el Fisco pueda abrogar las barreras constitucionales.

El análisis de esta cuestión, mediante un proceso de ponderación entre el deber de colaboración tributaria y los derechos y libertades de los sujetos afectados por la imposición del deber de información, nos conduce a defender la tesis de que si la información está orientada a coleccionar antecedentes con el objeto de verificar el comportamiento frente a las normas tributarias, sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre el contribuyente le confiere a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre ellos.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Dentro del marco de un Estado de Derecho el poder soberano no debe quedar al margen de las normas de derecho. Ello así, cualquier manifestación del poder político, incluso en materia financiera, se halla subordinada en su ejercicio al conjunto del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la potestad tributaria tanto en el orden nacional, cuanto provincial y municipal, en cuanto a crear tributos y a controlar su correcto cumplimiento, se encuentra limitada por el conjunto de mandatos y principios contenidos en la Constitución, que tutelan los derechos fundamentales reconocidos a favor de los particulares.

La actuación inspectora de la Administración Tributaria así como el pedido de información que realiza al contribuyente y a terceros, afectan la esfera jurídica de éstos, impactando sobre sus derechos fundamentales, los cuales constituyen el ámbito de autonomía de cada persona frente a las demás y, por tanto, frente a la Administración.

La virtualidad y alcance de los límites a los deberes de información adquiere cada vez mayor importancia, debido a que tales deberes han crecido considerablemente a partir de las iniciativas adoptadas por los Fiscos tendientes a obtener de los administrados la mayor información posible. En dicho contexto, se impone la necesidad de establecer el punto de equilibrio en la relación del Fisco con los particulares teniendo en cuenta, para ello, el debido respeto a los derechos de estos últimos.

En el ámbito del Derecho Tributario Formal, teniendo en cuenta el contenido normativo de la Constitución, los límites a los requerimientos de información proceden del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados, del derecho a la intimidad, del principio de legalidad, como garantía de los deberes de información tributaria.

Atendiendo a la necesaria vinculación entre la obligación tributaria, nacida como consecuencia de la realización del hecho imponible y los deberes de colaboración a cargo de los particulares inherentes a dicha obligación, otra pauta fundamental que establece un límite a los requerimientos, es que la información a proporcionar a la Administración Tributaria es aquella que tiene trascendencia tributaria, pues solo la que tiene relevancia fiscal es útil para satisfacer la investigación tendiente a obtener la verdad en relación con los hechos imponibles.

A la innecesaria de recabar datos sin consecuencias tributarias se añade la ilegitimidad que tal iniciativa conlleva.

## **La intimidad como derecho fundamental**

La intimidad es la parte de la vida de una persona que no ha de ser abordada por terceros. Dentro de ese "ámbito privado" se incluye cualquier información que se refiera a sus datos personales, relaciones, salud, correo, comunicaciones electrónicas privadas, etc. Es el derecho que tienen las personas de poder excluir a los demás individuos del conocimiento de sus sentimientos y comportamientos personales.

El derecho a la intimidad está reconocido constitucionalmente. Así, el artículo 19° de la Constitución Argentina, en su primera parte, ordena que las acciones privadas de los hombres

# Oswaldo H. Soler y Asociados

que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados.

Con relación a ello, la Declaración de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 1948 establece en su artículo 12° que “Nadie será objeto de ingerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales ingerencias o ataques”. Así como también están protegidos por la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1948), en el Pacto sobre Derechos Civiles y Políticos aprobado en Asamblea de las Naciones Unidas (1966) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica el 22.11.69, la que fuera expresamente ratificada por el Estado argentino por ley 23.054 del 1.3.84. Luego de la reforma constitucional del año 1994 estas normas tienen jerarquía constitucional conforme el artículo 75° inciso 12 C.N. (CNCom, esta Sala, in re “Neustadt, Bernardo c/Ediciones de la Urraca S.A.”, del 30/7/04).

El derecho a la intimidad es un valladar que protege a los ciudadanos a las posibles injerencias indebidas de los poderes públicos, sus órganos y sus agentes.

La intimidad es una necesidad humana y un derecho natural y, por lo tanto, es anterior a su regulación positiva. La privacidad es un derecho inherente de la persona con independencia del sistema jurídico positivo bajo el cual está tutelado por el derecho. Su condición de derecho natural le viene por tratarse de un señorío que se tiene como propio en relación con la naturaleza humana. Es el dominio que la persona tiene sobre sí misma, su vida, sus actos, su intimidad, su honor. Es la potestad de tener la iniciativa y el gobierno de sus actos.

La consagración constitucional del derecho a la intimidad implica que el individuo está dotado de un poder jurídico sobre la información relacionada a su persona y a su ámbito familiar, pudiendo imponer a los poderes públicos su voluntad de no proporcionar dicha información y/o prohibiendo su difusión. Los poderes públicos están obligados, paralelamente, a extremar los recaudos para hacer efectivo aquel poder del que gozan los individuos a fin de preservar de potenciales agresiones a ese ámbito privado.

En un Estado democrático el ideal de justicia implica dotar al hombre de un espacio de libertad jurídicamente relevante, tan amplio como resulte necesario para desarrollar su personalidad, de modo tal de procurarle un *status* jurídico que le otorgue capacidad de derecho. La negación absoluta es equivalente a esclavitud e incapacidad total de derecho. Ello conlleva a reconocerle al hombre un área de intimidad donde una porción de libertad queda protegida de toda interferencia arbitraria del Estado.

## **El derecho a la intimidad y la actuación estatal en materia tributaria**

El desborde del Estado en materia tributaria y en especial en cuanto a someter a los particulares a regímenes permanentes de información, sin que medie una inspección concreta e individualizada o una razonable sospecha de la existencia de algún hecho imponible no declarado por el contribuyente o el indicio de alguna infracción o delito del cual este o un tercero pueda ser imputado, se ha instalado paulatinamente en el entramado de las relaciones del Estado con los particulares, debido al poder que ostenta el primero y a la falta de reacción suficiente de parte de los administrados.

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

Es como si sobre la base del interés social y el correlativo deber de colaboración que se le exige a los particulares, el Estado pudiera obviar la aplicación de los principios que dimanaban del constitucionalismo clásico, reinstalando el poder del príncipe como forma de organización política propia del absolutismo monárquico, retrocediendo a la época anterior a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, inspirada en la declaración de independencia estadounidense de 1776 y en el espíritu filosófico del siglo XVIII, votados por la Asamblea Nacional Constituyente formada tras la reunión de los Estados Generales durante la Revolución Francesa.

No se debe olvidar que el interés social no anula al derecho individual, solamente ha venido a agregarse a este último, integrándose ambos en un conjunto de derechos indivisibles que no pueden comunicarse ni escindirse. Ello así, pues el Estado social de derecho reclama que todos ellos sean efectivos desde el punto de vista del momento histórico actual. Se impone, en consecuencia, administrar los puntos de conflicto entre el Fisco y los particulares sobre la base del principio de proporcionalidad, con el propósito de conciliar los intereses en juego.

La constitución de 1853 ha sido permeable al constitucionalismo social y ella fue capaz de atraer hacia sí los principios y derechos que se hallasen en sintonía con el personalismo humanista que campeaba en el constituyente de aquella época. Ello ha quedado plasmado explícitamente con la reforma de 1994, la que ha convertido a nuestra Constitución en una manifestación de constitucionalismo social.

Los derechos fundamentales son derechos individuales que tienen al sujeto –individual o colectivo– por sujeto activo y al Estado por sujeto pasivo y, en consecuencia, tienden a proteger ámbitos de libertades que los poderes públicos deben reconocer. Se ha hecho necesario incluir en el sistema de los derechos fundamentales no sólo a las libertades clásicas, sino también a los derechos económicos, sociales y culturales, integrando, así, los principios de libertad y solidaridad que, en los comienzos del constitucionalismo eran contrapuestos.

El crecimiento de la actividad económica y de los medios de comunicación unido a la creciente intervención del Estado ha conducido a la redefinición del concepto de intimidad, el cual en origen estaba identificado con las libertades tradicionales inherentes a la esfera más íntima del hogar, pero que ha debido extenderse más allá del ámbito familiar para trascender al terreno profesional y patrimonial, con lo cual la intimidad económica está necesariamente ligada al concepto tradicional de intimidad, debiendo quedar, pues, restringida también toda intromisión y limitación a ésta.

Esta restricción, sin embargo, no es absoluta frente a las facultades de la Administración Tributaria. Así como todos los derechos fundamentales reconocen limitaciones a su ejercicio, el carácter limitado del derecho a la intimidad le viene, en materia tributaria, de la necesidad que tiene el Fisco de obtener la información necesaria tendiente a determinar y controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los administrados y el correlativo deber de colaboración de estos últimos. Es decir, los derechos son susceptibles de limitación para que cumplan su función social con propensión al bien común.

A pesar de ello, dicha limitación no implica la anulación lisa y llana del derecho a la intimidad. La circunstancia que paulatinamente se haya ido ampliando el horizonte en materia de derechos, los cuales originariamente colocaron como eje a la libertad individual (de ahí su habitual calificación como derechos individuales) para, más tarde (siglo XX), a partir de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas, poner énfasis en los derechos

# Oswaldo H. Soler y Asociados

sociales (económicos, sociales y culturales), no debe conducir a la conclusión que los derechos individuales están íntegramente sometidos a los derechos sociales.

En este aspecto, el constitucionalismo social no anula al constitucionalismo clásico sino que viene a completarlo y ampliarlo, agregando los derechos sociales al ámbito de los reconocidos expresamente por el constituyente.

Consideramos que los regímenes de información tributaria desbordan ilegítimamente el derecho a la intimidad de la persona humana o de la “autodeterminación informativa” de las personas jurídicas (expresión esta última que empleamos para referirnos al derecho en cabeza de las empresas mercantiles y no polemizar con quienes prefieren diferenciar el derecho al ámbito de reserva del que gozan las personas físicas, del que corresponde reconocerle a las personas jurídicas). En efecto, el derecho-deber al secreto (entendido como aquel que debe guardar quien en razón de su actividad mantiene en su poder información de terceros) está estrechamente relacionado con el derecho de cada persona al respeto a su propia intimidad y, como derivación de ello, el derecho a prohibir que los terceros, incluyendo al Estado, tengan acceso a lo que se pretende mantener bajo un manto de reserva.

La información confidencial se deriva del derecho a la intimidad. Es confidencial aquello que se comunica en el marco de una relación que se realiza con la confianza de que su contenido se reservará; es, por tanto, una revelación secreta.

El pedido de información que está en manos de un tercero implica una intromisión gubernamental que debe evaluarse de acuerdo con la expectativa razonable de intimidad. Los sujetos requeridos tienen la obligación de salvaguardar la intimidad y reserva de aquellos con quienes contratan pues, de lo contrario, pueden ser responsables por los daños que causen al proporcionar la información. En dicho contexto, el organismo fiscal debería notificar a la persona investigada que se le está requiriendo información suya a un tercero, con lo cual se le aseguraría que un Tribunal de justicia pueda intervenir, a su pedido, en protección del derecho a su intimidad. Obviamente, dada las características de los requerimientos por la vía de regímenes de información generalizados, se descarta que el citado organismo efectúe tal notificación.

Adviértase, en este aspecto, que el concepto de intimidad se expande más allá de la esfera propia de uno mismo, comprendiendo además el control sobre la utilización de información que un tercero tenga sobre uno mismo. Por ello, no se traduce solo en la libertad de impedir la información referente a nosotros, sino también en la libertad de ejercer un derecho de control sobre esos datos, que han salido del ámbito privado para ubicarse en una base de datos pública o privada.

Nótese que el secreto, como bien jurídico tutelado, es un derecho del que goza toda persona, y que actúa en resguardo de su ámbito de privacidad. En tanto que, para el agente de información, es un deber al que está obligado, precisamente, para no afectar aquel derecho a la intimidad de quienes confían en su discreción. Ese derecho es definitivamente imprescindible para el respeto a las garantías individuales y a la libertad. Esa es la razón por la cual entendemos que el punto en crisis que examinamos en el presente trabajo no debe evaluarse solamente desde el punto de vista del sujeto informante, sino también desde la posición que ocupan los sujetos acerca de los cuales se provee dicha información. Ello así,

# Oswaldo H. Soler y Asociados

porque estos son los directos afectados por tales requerimientos, al ser conculcados sus propios derechos constitucionales.

Sin embargo, si para el tercero que opera con el sujeto informante el secreto a la información es una expresión del derecho fundamental que le asiste para el desarrollo de la personalidad y/o de su empresa, para el sujeto informante el secreto viene a constituirse en el derecho fundamental que le posibilita ejercer libremente su profesión y, concomitantemente, mantener la confianza del cliente. Para el informante el derecho al silencio implica la libertad de reservarse ideas, sentimientos, conocimientos y acciones.

Una extensión de la libertad de intimidad la ofrece el artículo 18° de la Constitución al reconocer la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados, por cuyo imperio, y en cuanto a la cuestión que nos ocupa, las informaciones contenidas en misivas, legajos, libros de comercio, etc, quedan amparados en el secreto de los papeles privados.

Los medios tendientes a extraer informaciones sin el consentimiento del requerido *son verdaderos allanamientos ilegítimos* que no deben utilizarse ni siquiera en un proceso judicial tendiente al descubrimiento de un delito. Al derecho a la intimidad, en este caso, se le suma la garantía constitucional del debido proceso para fundamentar la inconstitucionalidad de tales medios.

La restricción coercitiva al derecho a la intimidad o a la autodeterminación informativa solamente opera cuando se demuestre un interés apremiante del Estado para evitar circunstancias particulares de amenaza a la seguridad nacional o un grave peligro para el orden público, que no pueda remediarse con los medios normales previstos en la legislación, cosa que no se advierte en el caso bajo análisis, dado que el organismo fiscal tiene acordada por la legislación plenas facultades para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, con el debido control judicial, dentro del marco garantizador de las normas de procedimiento tributario, en tanto estas normas positivas observen el debido acatamiento a los preceptos constitucionales. No debe olvidarse que el modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana.

Con los regímenes de información, el Fisco busca obtener pruebas de evasiones o infracciones impositivas en un intento tipo "expedición de pesca" en los datos provistos por los agentes informantes, siendo este procedimiento contrario al espíritu de la garantía constitucional establecida por el artículo 18° de la Carta Magna pues, como puede verse, el requerimiento no se efectúa por el puntual e individualizado indicio de la comisión de una infracción que pueda imputarse a un determinado contribuyente, ni se da alguna otra circunstancia excepcional que legitime tal proceder, tal el caso de resistencia del contribuyente a suministrar información relacionada con el hecho imponible del impuesto que se investiga en el marco de una inspección iniciada, sino, en cambio, en base al declarado propósito de combatir la creciente evasión impositiva. Este objetivo debería ser alcanzado mediante el accionar previsto en las normas de procedimiento impositivo, respetuosas de los principios constitucionales, las que le otorgan al organismo fiscal amplios poderes, aunque limitados por los derechos y garantías reconocidos por la Constitución a los administrados.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Una directriz que informa al Derecho Penal, disciplina muy sensible al acatamiento a los derechos individuales, la que también es de aplicación al Derecho Tributario sancionatorio, proclama que la tutela de los derechos del individuo es un valor más importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

La restricción compulsiva de los derechos individuales está prevista en nuestra Constitución para situaciones excepcionales en las que se presume, en cada caso particular, la comisión de una conducta lesiva del orden social que justifique la necesidad de limitar el respectivo derecho. No está en la esencia del precepto constitucional restrictivo de garantías personales, la convalidación de iniciativas de los organismos públicos que conmuevan los derechos individuales cuando la persona afectada por tales prácticas no es sospechada de haber incurrido en alguna ilicitud, y aún en este caso, ellas deben ser ejecutadas mediante un procedimiento asegurador de los derechos individuales y con el debido control judicial.

La práctica administrativa ha sido reconocida como fuente subsidiaria del derecho, siempre que no sea contraria al ordenamiento jurídico. Los requerimientos indiscriminados de información, como práctica instalada por la Administración Tributaria en la esfera de su campo de actuación, no se ajustan a los valores jurídicos reconocidos por la Constitución, por lo cual carecen de validez jurídica y, en dicho contexto, no deberían aceptarse como fuente de derecho.

Debe tenerse en cuenta, además, el derecho a no autoincriminarse del que goza el sujeto requerido, y en el cual puede apoyarse para negarse a proporcionar aquella información que pueda comprometerlo en alguna inconducta reprimida por la ley.

## **El derecho a la intimidad y las personas jurídicas**

Lo que cabe proteger no es sólo la intimidad personal o familiar, la que sólo cabría referirla con relación a las personas humanas, sino algo más amplio que puede afectar también a las personas jurídicas. En este último caso podríamos aludir al derecho a la *autodeterminación informativa* como una extensión del derecho a la intimidad, el que fue concebido en origen en interés de las personas individuales.

Con relación a las personas jurídicas de derecho privado, cabe reconocerles la titularidad de derechos fundamentales siempre que se trate, claro está, de derechos de naturaleza tal que puedan ser ejercitados por este tipo de personas fictas (ejemplos de derechos no ejercitables son el derecho a la intimidad familiar, a la honra de la persona y de su familia, la libertad personal, la libertad de conciencia, la protección de la salud). La plena efectividad de los derechos fundamentales implica reconocer que la titularidad de éstos no está restringida únicamente a los individuos considerados individualmente, sino que también la ostentan las organizaciones integradas por grupos de individuos que persiguen determinados fines lícitos, que necesitan resguardar determinados ámbitos de libertad que les garantice la completa vigencia del sustrato último del derecho fundamental.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Las personas jurídicas y, entre ellas las sociedades mercantiles, disfrutan de los derechos fundamentales cuya naturaleza lo permite. Las personas jurídicas pueden ser titulares del derecho al honor, a la inviolabilidad de su domicilio y a cualquier otro derecho fundamental.

El control de la información por parte de las empresas implica la tutela de intereses diversos que podrían subsumirse en el concepto de libertad de empresa, la que tanto garantiza a la persona jurídica cuanto a la persona humana.

Las personas jurídicas, al igual que las personas físicas, disponen de una esfera de actuación reservada, la que opera como fundamento para reconocerle el derecho a una garantía que actúe de modo análogo a la intimidad y la vida privada para las personas físicas.

En nuestra opinión, el mandato constitucional debe ser interpretado de acuerdo con el momento histórico en que se sitúa el punto en crisis y, por lo tanto, si las cambiantes condiciones producidas a lo largo de la práctica comercial han derivado en el reconocimiento para las personas jurídicas de un ámbito privado que le asegure su libertad de comercio, toda interpretación que desconozca tal afirmación viene a estar en pugna con el bien jurídico protegido por la Constitución interpretada con tal alcance, y es susceptible de reprobarse por inconstitucional.

Para BIDART CAMPOS<sup>1</sup> *“el avance de la concepción social de los derechos llega a captar que, si bien el hombre es el sujeto primario y fundamental de los mismos, los derechos reconocidos constitucionalmente son susceptibles asimismo de tener como sujeto titular o activo a una asociación a la que se depara la calidad de sujeto de derecho (institución, persona moral, persona jurídica, etc.). De este modo, cabe reputar que el titular de los derechos es doble: a) el hombre; b) una entidad con determinada calidad de sujeto de derecho.”*

## **El secreto profesional**

Para el Diccionario de la Real Academia Española *profesional* es la persona que ejerce alguna actividad como profesión, entendiendo a su vez por *profesión* el empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente.

El secreto profesional es un deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no exhibir frente a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión y que es establecido a través de leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones, en razón del interés público que se pretende proteger.

El secreto profesional se funda tanto en el derecho a la intimidad cuanto en el interés público en el ejercicio de una determinada profesión y en el interés individual del profesional en mantener la confianza de su cliente. El ámbito de reserva, en este caso, comprende a todos los datos conocidos por el profesional en razón del ejercicio de su profesión u oficio.

Tal como señalan Baeza Albendea y otros *“si el secreto profesional opera como límite infranqueable a las potestades inquisitivas de la jurisdicción en el proceso penal, manifestación*

---

<sup>1</sup> Bidart Campos, “Manual de la Constitución Reformada”, T° I, p.497, EDIAR, 2005.



# Oswaldo H. Soler y Asociados

*ésta la más grave y trascendente de la actividad estatal, con mucha mayor razón debe actuar ante la jurisdicción tributaria*<sup>2</sup>.

No se advierte diferencia sustancial entre la virtualidad del secreto profesional que opera sobre ciertas actividades específicas, en virtud de normas especiales que regulan la institución del secreto, con relación al derecho a la intimidad que cabe reconocerle en general a cualquier persona o entidad cuya actividad no se encuentre comprendida dentro del manto de reserva establecido expresamente por alguna norma específica. Consideramos, en efecto, que la ausencia de norma legal que establezca específicamente el deber de guardar secreto es innecesaria, en razón de que el derecho a la intimidad es un bien protegido constitucionalmente y, por ello, no requiere para su efectivo ejercicio, del dictado de norma alguna de inferior rango.

Se infiere de lo expresado que, frente a una ley que otorgue al Fisco facultades de intromisión en la esfera de la intimidad de los administrados, se presenta la necesidad de evaluar su significado y alcance y, en función de ello, y fundamentalmente si el levantamiento del secreto es total, apelar al principio de proporcionalidad a fin de constatar que no existan efectivamente otros medios menos severos para alcanzar el propósito perseguido por la norma, mediante los cuales puedan armonizarse tanto el interés social cuanto el interés individual. A de tenerse en cuenta, en todo caso, que la mera sanción de una ley formal no conduce necesariamente al reconocimiento, sin más, de su legitimidad.

El secreto, como deber-derecho, emana de la Constitución y, por ello, no requiere de una ley formal que lo establezca.

El instituto del secreto no necesita, para tener virtualidad, de una ley formal que lo establezca atendiendo a la especial naturaleza de la actividad profesional que desarrollan determinados sujetos. Es el derecho al respeto a la intimidad y a la autodeterminación informativa del que goza cualquier persona, el que opera como suficiente mandato constitucional para limitar al Estado en el ejercicio de prácticas indiscriminadas, que apuntan a coleccionar pruebas de infracciones a través de intentos conocidos con la denominación de "expedición de pesca".

Nótese que el secreto no es un derecho circunscrito a los agentes de información ya que éste opera en beneficio de la persona y de la sociedad en su conjunto. Ese derecho es definitivamente imprescindible para el respeto de las garantías individuales y de la libertad.

Frente a la finalidad de "afianzar la justicia" que la Constitución Nacional consagra, se yergue el principio de "libertad", también de rango constitucional. Los procedimientos realizados por el Fisco que afectan a los contribuyentes, responsables o terceros, están reglamentados tradicionalmente por un estricto régimen jurídico en el que coexisten facultades y deberes del organismo fiscal, junto con obligaciones, deberes y derechos de los particulares, debiendo transitar por la senda del delicado equilibrio entre el interés social y el respeto a las garantías individuales.

---

<sup>2</sup> Baeza Albendea, A., "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación", Revista CaT (Monografías), número 82, 1988, pág. 6.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

La actividad de la Administración Pública se desenvuelve con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues una actividad *sublegal*, tanto cuando la realice en ejercicio de una facultad reglada, cuanto cuando la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales. Pero siempre existen "límites" a dicha actividad, los cuales han sido establecidos a favor del interés privado de los administrados o bien en interés público. La actuación de la Administración se rige, pues, por el principio de legalidad.

Por la vía de los regímenes generales de información se soslayan lisa y llanamente los límites que actúan como valladar entre el poder público y los administrados, derivándose de ello la patológica consecuencia de diferenciar la actuación investigadora del Fisco mediante la realización de inspecciones individualizadas, de la efectuada a través de la obtención de datos en forma masiva. En efecto, mientras la primera está sometida a los límites impuestos por las normas de procedimiento tributario, estructuradas de acuerdo con los principios fundamentales que amparan a los particulares, la segunda, en cambio, parece inmune a tales principios.

Si ambos medios se emplean para alcanzar el mismo propósito, no se advierte el motivo por el cual se le exija a uno de ellos el debido respeto a los principios fundamentales y al otro, en cambio, se le consienta indemnidad absoluta para actuar impunemente sin sumisión a dichos principios.

En verdad, la situación actual nos revela que con relación al tema que nos ocupa, los valores reconocidos por la Constitución han sido vaciados de contenido en el escenario de las conductas colectivas. Se ha desvanecido el sustrato jurídico de la validez a través de un procedimiento arbitrario e ilegítimo y, dado que es inválido el derecho que emerge en oposición a la Constitución, la que subsiste y mantiene, por ello, su capacidad de recuperar vigencia como derecho positivo, se impone la necesidad de restaurar la vigencia del desplazado mandato forjado en ella, mediante el control de constitucionalidad, el que habrá de reponer la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que ha quedado desplazada.

En los últimos tiempos se observa la tendencia a ir haciendo desaparecer paulatinamente el secreto profesional a causa de la prevención de la evasión fiscal y del lavado de dinero y ello conduce a la correlativa desaparición de los derechos fundamentales de la persona a la intimidad, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a la tutela judicial efectiva. Sin la institución del secreto, protector de tales garantías, no puede existir el Estado de Derecho.

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

## **Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba**

Como corolario del derecho de defensa se desprende el principio por el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, por cuyo imperio el imputado se convierte en un sujeto incoercible dentro del campo del derecho procesal penal. En mérito a lo expuesto éste tiene la facultad de abstenerse de declarar sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra (artículo 296°, Código Procesal Penal) y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción.

De no observarse estas reglas, la declaración del imputado será nula, pudiendo, en cambio, utilizarse en su beneficio en tanto su manifestación favorezca su situación procesal.

El derecho a no declarar contra sí mismo, reconocido expresamente por el artículo 18° de la Constitución Nacional, está ligado al principio de inocencia, implícitamente aceptado por la Carta Fundamental y expresamente en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos, incorporados a nuestra Constitución por la reforma del año 1994 y se fundamenta en el respeto a la libertad y dignidad humana.

El derecho a la no incriminación proviene del respeto a la dignidad de la persona humana y, en palabras de San Martín Castro<sup>3</sup> la no incriminación constituye un Derecho humano, que permite que el imputado no pueda ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable. El inculcado, protegido por la cláusula de no autoincriminación, conserva la facultad de no responder, sin que pueda emplearse ningún medio coactivo ni intimidatorio contra éste y sin que quepa extraer ningún elemento positivo de prueba de su silencio.

Por su parte, Binder<sup>4</sup> señala que la declaración del imputado no puede considerarse como fuente de prueba en sentido incriminatorio sino como expresión del derecho a defenderse. En otras palabras, el irrestricto respeto por el sistema garantista, implica que la declaración del imputado no pueda utilizarse en su contra. Sus propios dichos deben ser valorados de acuerdo a su posición adversarial, como un medio de defensa, cuestión distinta es que el imputado haciendo uso de su mejor derecho decida confesar su culpabilidad.

Tanto la declaración cuanto el guardar silencio son expresiones del derecho de defensa y, ambas, son igualmente legítimas. La inviolabilidad del derecho de defensa deriva en la incoercibilidad del imputado, por cuyo imperio nadie puede ser obligado o inducido a declarar contra sí mismo.

De ello se deduce que los requerimientos efectuados por el Fisco bajo la amenaza de la aplicación de sanciones por falta de respuesta, constituye una expresión de presión coercitiva que deslegitima el procedimiento administrativo con finalidad represiva, y que puede ser invocada para invalidar el uso de la información colectada cuando ésta pretenda ser utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador.

Frente a la obligación del administrado de prestar colaboración para que el organismo fiscal pueda ejercer sus atribuciones de comprobación del cumplimiento de las obligaciones

<sup>3</sup> San Martín Castro, César, "Derecho Procesal Penal", Vol. II, Grijley, Lima, p. 614.

<sup>4</sup> Binder, Alberto, "Introducción al Derecho Procesal Penal", Ad hoc. Buenos Aires, 1993, p.310

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, se opone la exigencia constitucional que ordena que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Nos encontramos pues ante una situación en la que se puede enfrentar el interés público, representado en este caso por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que justifica los deberes de colaboración con la Administración tributaria, con la garantía individual de inmunidad de la declaración del artículo 18° de la Constitución Nacional.

El estado de inocencia, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, constituyen principios constitucionales que apuntan a salvaguardar derechos fundamentales que influyen decisivamente en la valoración de la legitimidad del acto administrativo tendiente a la incriminación de los contribuyentes o responsables por incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Con motivo de la reforma constitucional del año 1994, por imperio del artículo 75° inciso 22, tienen jerarquía constitucional una serie de tratados internacionales entre los cuales se cuenta la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que, en su artículo 8°, consagra el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.

El derecho a no autoinculparse es un principio que rige tanto en un proceso administrativo cuanto judicial, en razón de lo cual su virtualidad no queda limitada a los procedimientos penales, sino que también se aplica en los procedimientos administrativos que concluyan con la imposición de sanciones y comprende el derecho a negarse a aportar cualquier información, oral o escrita, impidiendo que la información obtenida mediante coacción sea utilizada en un procedimiento sancionador posterior.

En este aspecto, en un Estado de Derecho, el propio Estado está obligado a asumir el rol de garante de este derecho mediante su tutela efectiva, impidiendo que el administrado se autoinculpe sin haber sido debidamente prevenido de los derechos que lo asisten y, dentro de ellos, el de no declarar contra si mismo.