

PRESENTACIÓN DEL LIBRO
EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA INSPECCIÓN FISCAL
Autores: Gianni Gutiérrez Prieto y Alberto Varela Rellán

(a)

He aceptado con gusto la invitación a presentar el libro "El contribuyente frente a la Inspección Fiscal", de los doctores Gutiérrez Prieto y Varela Rellán, prologado por la doctora Addy Mazz. Presentar un libro a la comunidad profesional y académica siempre constituye motivo inocultable satisfacción. En lo íntimo, por el halago que traduce el convite. En lo académico, porque merece ser celebrado el hecho de que dos reconocidos profesionales hayan podido detener el vértigo cotidiano para entregarse con generosidad a la tarea de escribir un libro, que nos convoca a una meditada reflexión sobre la relación entre el fisco y el contribuyente que se establece a raíz de la actividad recaudadora.

Siempre escribir un libro de esta naturaleza es un acto de generosidad, por el esfuerzo por la vocación, por los riesgos que conlleva la exposición pública de las ideas, pero esencialmente por la predisposición a compartir lo que se sabe. El ejemplo debería ser imitado por muchos otros profesionales universitarios que, por distintas excusas, suelen rehuir al compromiso cívico de militar en favor del Estado de derecho.

Más la satisfacción que me provoca ocupar este sitio no disminuye la responsabilidad de reflejar de manera objetiva lo que en él puede encontrarse, ni la oportunidad de ponderar su utilidad para el público lector.

(b)

Hay libros que se conciben desde el tubo de ensayo de la dogmática jurídica y otros que nacen como una necesaria respuesta del derecho vivo a las conductas que pretende regular. No dudamos que el libro que presentamos se inscribe en estos últimos, sin que ello implique desmedro alguno hacia las muchas e importantes tesis que se desarrollan, las que son sostenidas con un importante bagaje teórico. Nunca más propicio el dicho "describe tu aldea y serás universal", desde que muchos de los comportamientos anómalos de la Administración, esos desajustes, descomposturas e imposturas, nos resultan muy familiares también en la otra orilla del Río de la Plata, e imagino que no es muy distinta la situación en nuestros países de la América Latina, lo que augura al libro un mercado de fronteras extendidas.

El reparto de esperanzas, dislates o impotencias frente a determinados estilos de gestión tributaria son plenamente identificables. Así por ejemplo, en la Argentina, tenemos dos modelos de gestión tributaria. En el orden federal, un avance hacia la profesionalización muy marcada, que ha encontrado recientemente picos altos en la creación del Instituto de Investigaciones, la creación de una Revista de Doctrina y ciclos de formación de conciencia "...hacia una nueva cultura tributaria", que es el lema oficial de la AFIP. En la provincia de Buenos Aires, en cambio, se ha instalado un estilo personalista, encarnado por un funcionario que pretende emular a J.B. Colber, Ministro de Finanzas de Luis XIV. Este encumbrado funcionario, acaba de sostener que la función de la Administración Tributaria consiste en "el arte de desplumar al ganso sin que se dé cuenta". La frase original, en rigor es más pudorosa, porque en verdad decía "...el arte de desplumar al ganso produciendo la menor cantidad de graznidos posibles". No es lo mismo.

(c)

El libro, presupone, aunque no se lo explicita, un abordaje metodológico bajo el prisma de los principios constitucionales y de los principios generales del derecho.

Principios constitucionales o garantías individuales:

Tutela jurisdiccional efectiva, debido proceso, no confiscatoriedad, presunción de inocencia, derecho a la intimidad, a la privacidad de la correspondencia, inviolabilidad del domicilio. Nadie está obligada a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe (art. 10 CU).

Principios constitucionales que tienen particularismo acentuado en derecho tributario.

Legalidad, igualdad, generalidad.

Principios tributarios constitucionalizados:

capacidad contributiva.

Principios generales del derecho aplicables al obrar administrativo: buena fe, con su contrapartida de abuso de derecho o desvío de poder, eficiencia, comodidad o cortesía. Confianza legítima, mínima intervención..

Estos principios constituyen lo que nuestro profesor Juan Carlos Luqui designaba como el "Estatuto del Contribuyente". El tema es tratado en el capítulo III. Respecto de esta cuestión, Aquí ya en el plano normativo de otro nivel, como regulación reglamentaria de los derechos y deberes de los contribuyentes, los autores tienen opinión muy fundada y práctica, a favor de su establecimiento, como manera de acortar distancias aunque ellos sean meramente declarativos de derechos preexistentes. Es ilustrativa la reseña de antecedentes del derecho comparado y envidiable –porque provoca envidia- la Carta de los Derechos del Contribuyente de Francia y la Declaración de los derechos de los Contribuyentes americana, que se incorporan en un anexo.

(d)

Es plausible que la doctrina genere reflexiones sobre la gestión de los impuestos y que le dedique esfuerzos en la construcción dogmática de la relación que une al fisco y los contribuyentes y terceros. La obra discurre por la relación fisco contribuyente desde su visión moderna, que asume como presupuesto la existencia de una relación jurídica enmarcada en el Estado de Derecho, en la que la Administración está sometida a la ley y el Derecho, y sirve con objetividad al interés general.

Esta savia nutre el tronco y las ramificaciones de los temas, que se expanden sin que la extensión del follaje lo separen del tronco ni los desgajen de la raíz común. Y señalan bien los autores que no hay prerrogativas o privilegios que no vayan acompañados de las garantías individuales que los compensan, como no existen derechos sin responsabilidades, ni poder sin deber, ni discrecionalidad sin discreción o arbitrio que se confunda con arbitrariedad.

Muchos desvíos parecen encontrar su fuente en el equivocado alcance que se le asigna al artículo 7 de la Constitución uruguaya, que es la norma que precisamente tiende a armonizar las garantías individuales con el Estado como ejecutor de las políticas de gobierno tendientes a procurar el interés general. En esto la explicación de los autores y las fuentes a las que acuden, no dejan dudas. Jamás un derecho individual, en particular aquellos que reconocemos como derechos humanos, se puede ver privado de contenido por una ley o un acto de la administración.

Enterarme de la reforma llevada a cabo en la DGI a partir de los años 2003 y 2005, con su nueva estructura y aquella referencia al interés general como escudo fiscal inverso para justificar comportamientos inadecuados, me recuerdan cuán necesario es desterrar la identificación entre fin de las normas tributarias, sustantiva o procedimental, con interés recaudatorio. El

fin no es meramente recaudatorio, ni puede encontrarse en él una simetría con el interés general. En rigor, el fin es alcanzar la capacidad contributiva. Este es el tema central del capítulo I, denominado Facultades del Fisco y los derechos individuales.

(e)

Esto nos mueve a una reflexión sobre la calidad institucional de nuestros países. En mi país, por ejemplo, se advierte una ruptura en el equilibrio institucional que conlleva la división de los poderes. Es por ello que el adecuado funcionamiento institucional edificado sobre el equilibrio de poderes, constituye, como lo difundía Juan Carlos Luqui, la primera garantía formal contenida en la Constitución, en favor de los derechos del contribuyente. Debo confesar que aquella enseñanza impartida por el querido maestro desde la cátedra de la Universidad de Buenos Aires me parecía elemental. No me costó mucho tiempo darme cuenta que la verdad esencial que latía en ella se revelaba grandiosa frente a los intentos de socavarla. Y la realidad nos enseña cómo todos los días se inmolan en el Templo de la "eficiencia recaudatoria" principios generales del derecho secularmente arraigados en las democracias constitucionales, que todos conocemos bien y que sin embargo es necesario volver a recordar. La amenaza se encuentra estimulada por el deterioro institucional que afecta a los tres poderes del Gobierno. Legisladores, que por conveniencia política o pereza terminan delegando en el poder ejecutivo funciones indelegables. O aceptan sin mayor análisis los proyectos de ley originados en el ente recaudador y convalidan con ello una suerte de "delegación inversa", que bajo la excusa de combatir la evasión deja en manos ajenas las facultades que le son propias. Administradores, que confunden el propio interés corporativo con el interés general. Y jueces complacientes, que vacilan en fulminar los actos y las normas reñidos con los axiomas constitucionales. La explicación debiera buscarse en la filosofía moral, o en la sociología, antes que en el derecho tributario. La solución debe ser hallada necesariamente en este último.

(f)

Los aspectos que comprende el libro pueden ser englobados en la conciliación que provoca la natural tensión dialéctica entre potestades y prerrogativas del fisco de una lado y las garantías del derecho de los contribuyentes. Esta tensión natural se puede ver agravada, como ha sucedido cuando los principios que informan el obrar administrativo se ven subjetivizados, como sucedió con el dictamen de la Sala de Profesionales de la DGI de diciembre de 2004, que ha merecido una fundada respuesta en cada uno de los temas tocados por los autores del libro.

Es por ello que un objetivo que veo cumplido es la selección y agrupamiento de los temas de una manera ágil y práctica, en muchos casos en forma de interrogantes que coinciden con las preguntas frecuentes que se intuye se formulan asesores y contribuyentes. Esta presentación estimula el interés del lector y atrae su atención hacia los temas de mayor sensibilidad.

Los grandes ejes temáticos son el ejercicio de las facultades regladas y discrecionales referidas a la tutela del crédito tributario, la captura y el suministro de la información con relevancia tributaria, el uso de la coacción, el uso de la información, los secretos fiscal y profesional y bancario, y castigos diversos, entre los que sobresale la sanción de clausura.

Los capítulos son:

Introducción: La importancia de la recaudación.

I. Las facultades del Fisco y los derechos individuales.

Actualización de sanciones a quien recurre.

Negativa a entrega el certificado de cumplimiento fiscal

Levantamiento del secreto bancario

II. El Fisco y la fuerza pública.

Debe ser siempre autorizado por la justicia y respetar el debido proceso

III. Derechos de los contribuyentes ante la inspección fiscal.

Estatuto del contribuyente.

Evaluación sobre su conveniencia. Postura de los autores. Derecho Comparado.

La obligación de no declarar contra sí mismo. Valor de las pruebas administ.

Tribunal Europeo de los Derecho Humanos (in re Saunders, 1996)

Secreto Fiscal. Obligación de preguntar y callar.

Revelación a Fisco Extranjeros. Tradición uruguaya.

IV. El secreto profesional y las facultades de la DGI.

Preeminencia sobre deberes de colaboración.

Blindaje frente a la autoridad, incluida judicial

Derivación del derecho constitucional a la intimidad

Posición Sala de Profesionales DGI.

Extensión a las personas jurídicas

Firme defensa del secreto bancario.

V. El desarrollo de la inspección.

Denuncia de terceros. Anonimato. Estímulos

Lugar. Domicilio fiscal, real o constituido.

Domicilio particular. Fallos

No se pueden requerir libros sociales

Captura de información contenida en soportes informáticos

VI Formalidades de la inspección.

VII. La clausura de establecimientos.

Naturaleza sancionatoria y no meramente cautelar

Casos que afectan el debido proceso. Silencio judicial

VIII. Deberes de colaboración de los contribuyentes

Relación medio a fin.

(g)

El libro será sin duda útil para con la finalidad de proporcionarles una guía metodológica que asista a iniciados y novatos, a contribuyentes de fuste y al "ciudadano de a pie" en el complejo mundo de las relaciones fisco contribuyente, en la etapa donde la ausencia del procedimiento reglado permite un marco intersubjetivo proclive a superar los límites que vienen marcados por los principios generales. La concepción eminentemente práctica, la prosa concisa y el espíritu crítico, la prolija documentación que ahonda en fuentes nacionales y extranjeras augura como lectores a jueces, legisladores, funcionarios administrativos, docentes, profesionales en ciencias económicas, abogados y personas en general interesadas en conocer la mecánica recaudatoria.

En cualquier caso posee el mérito de poner al lector en contacto con una mirada actual sobre el cúmulo de deberes, obligaciones, acciones y amenazas a los que está sometido el contribuyente, lo que demuestra una versación sin duda adquirida en una intensa práctica profesional. Y así como no es lo mismo describir un mapa que haber recorrido la geografía del paisaje, los autores nos guían con paso seguro por caminos y senderos que –se nota- han desandado, una y otra vez.

Como por lo dicho me resulta imposible referirme a los muchos aspectos que son tratados con opinión, me permito llamar la atención sobre el hecho de que la deliberada búsqueda de transmitir con claridad los contenidos y construir sentido, con la urgencia que la reacción exige, no está reñida con la profundidad y el apoyo doctrinario. Todo ello inserta esta obra en la tradición del pensamiento latinoamericano de Derecho Tributario y que ha tenido en Uruguay tantas figuras relevantes, empezando por el Padre del ILADT, el Prof. Ramón Valdes Costas, y sostenida por destacados tributaristas como Roque García Moulín, Nelly Valdés de Blengio, el Prof. Peirano Facio y tantos queridos amigos como los profesores Shaw, Addy Mazz, Bordoli, Montero Traibel, Estevez Paulos, Berro, Whitelaw, Blanco, o Faget.

CONCLUSION

Han tenido en claro los autores el sentido de su misión: recrear las bases constitucionales y doctrinarias de un sustancioso "Estatuto del Contribuyente", que sirva como contrapartida para establecer los límites al actuar administrativo frente al contribuyente, generando conciencia sobre la igualdad o equilibrio que debe primar en los procedimientos administrativos, en los que se hagan valer facultades regladas o discrecionales de la DGI. Han llevado a cabo su tarea con capacidad didáctica, superando la exposición descriptiva de las leyes y la jurisprudencia, para dar paso a la interpretación del texto y el contexto. Ofrecen, entonces, una lúcida y lucida exposición de los problemas vinculados con interacción fisco contribuyente, que se presentan documentados en antecedentes y fuentes actualizadas, con lo cual la obra también articula una base de datos de indudable interés para el estudioso de estos temas.

Alberto Tarsitano

Montevideo, 11 de octubre de 2007