

Daniel Ochs Olazábal (*)

12 de abril de 2008.

POTESTADES FISCALES DE INDAGACION Y EJERCICIO DE LA MEDICINA VETERINARIA.-

I.-EL OBJETIVO.- En el trabajo que sigue se examinará –muy resumidamente- la posición en que se encuentra el médico veterinario titular de una clínica ante el Fisco. Específicamente, se procurará determinar –con la máxima precisión posible- hasta donde puede legítimamente llegar el personal administrativo abocado a la inspección de ese tipo y qué derechos tiene el contribuyente inspeccionado.

II.- CONSIDERACIONES GENERALES.- La relación jurídica tributaria tiene particularidades muy marcadas. Se trata de una disciplina de Derecho Público en la que una de las partes de la relación tiene asignado por el Derecho objetivo la potestad de imposición, es decir un poder de *imperium* extraordinario para crear unilateralmente una obligación pecuniaria en cabeza del otro sujeto, denominado por la doctrina especializada como sujeto pasivo.

Pero esa asimetría se registra específicamente en el instante en que el Estado legislador **crea** la obligación tributaria y regula el estatuto del contribuyente (derechos, deberes y obligaciones).

Ulteriormente, cabe postular enfáticamente que las partes (el Estado administrador y el contribuyente) se encuentran colocadas en un inquebrantable pie de igualdad. Igualdad que habrá de imponerse si, en caso de diferendo, éste se le somete al Estado Juez.

III.- SITUACION DE LAS CLINICAS VETERINARIAS.- Casi todas las clínicas veterinarias, además de ofrecer los servicios profesionales concernientes a dicha profesión liberal, comercializan productos o mercancías (vg. medicamentos, alimentos, estéticos), razón por la cual resulta punto incuestionable que tienen una doble actividad (de profesión liberal y de comerciante), y que por ello deben cumplir los deberes tributarios formales correspondientes a ambas actividades.

¿Hasta dónde puede llegar la inspección, qué tan incisiva puede ser la actividad de los agentes fiscales en procura de la verdad que los procesalistas llaman “material” o “verdadera”?

PRIMER CASO: el establecimiento se encuentra en un hogar. Como es sabido, históricamente una de las primeras conquistas del Derecho liberal fue la de poner una valla infranqueable al poder del Rey (el hogar de todos y de cada uno de los súbditos). Nuestra Constitución –desde la primigenia de 1830- recepcionó dicho logro político del liberalismo y lo plasmó en el art. 11 al imponer, firme y categóricamente, que nadie podrá entrar en la noche sin anuencia de su jefe y de día sólo con orden escrita expedida por el juez competente.

No podría alegar el personal inspectivo interviniente que resulta diferenciable o separable el sector o porción del inmueble destinado a la clínica

del restante. La norma de marras no admite interpretaciones distintas que la amplia y generosa en orden al garantismo.

SEGUNDO CASO. No pueden los funcionarios inspectores pretender secuestrar o incautar documentación -física o informática- sin el consentimiento del titular. No obstante, no puede tampoco soslayarse la obligación impuesta por el Código Tributario de llevar determinados libros y papeles para que, en caso de ser requerida, dichos recaudos sean exhibidos.

El fundamento de la proposición es variado. Primero: puede estar involucrada correspondencia o documentación de acceso restringido (aquella que registra los denominados “datos sensibles”). Segundo: nadie puede ser obligado a producir prueba en su contra (principio de derecho sancionatorio que se hizo célebre a partir de la sentencia de la Corte Suprema federal norteamericana del caso “Miranda” conforme la cual en el instante de la detención el agente aprehensor debe instruir al detenido sobre el derecho a permanecer en silencio).

La entrega tiene que ser consentida por el titular o sujeto habilitado, careciendo los dependientes del contribuyente inspeccionado de tal poder.

TERCER CASO: deben los funcionarios intervinientes imponer al contribuyente del derecho que le asiste a contralor con un asesor legal y/o contable, y deben abstenerse, por añadidura, de “anunciar” o “sugerir” represalias por el ejercicio del derecho a contar con un abogado de su confianza -consecuencia del ejercicio de tal derecho- y a proponer la suspensión –aunque por un lapso temporal razonable- de la inspección *ad interim*. Tampoco pueden dichos funcionarios prejuzgar y tratar al inspeccionado como infractor, que se encuentra amparado por la presunción de inocencia hasta tanto no se declare su culpabilidad tras un debido proceso.

CUARTO CASO. Aunque la clínica no funcione en un hogar **el personal inspectivo no puede ingresar *contra voluntas* o por la fuerza sin orden judicial, ni siquiera cuando concurre acompañado de personal policial** (que en esos casos ocurre como garantía de la integridad física de los funcionarios pero no como elemento de presión sobre la voluntad del contribuyente). Aunque, claro está, esta conducta puede encartar en infracción formal por falta de la colaboración debida.

QUINTO CASO.- Habiendo accedido a colaborar con la inspección, **el contribuyente tiene derecho a que ella se substancie en un plazo de tiempo razonable,** sobre todo en supuestos que su dilación excesiva es capaz de generarle perjuicios. Puede el contribuyente incluso considerar sobrepujado con holgura el plazo o límite razonable y considerar concluido el acto imponiendo su voluntad de que los agentes abandonen el lugar.

No somos especialistas en Derecho Tributario, pero la cuestión liminar que se nos presenta es determinar si se aplican al procedimiento fiscal todo el orden de principios y postulados del derecho disciplinario general.

Por modo que la visibilidad del fenómeno tributario “desde” el Derecho de la Constitución -ó en perspectiva constitucional- nos impuso dos premisas:

- a) La primera, que para la relación tributaria, una vez que por acto legislativo se creó el tributo y se regló el procedimiento de verificación y sanción acordándosele al Fisco administrador determinados poderes, atribuciones o competencias, debe primar un sentido interpretativo que no soslaye que esas leyes ordinarias han de ser asumidas como implantadas en un frondoso orden normativo y axiológico. Es decir que siempre le está impuesta al intérprete una tarea de armonización y conciliación. En consecuencia, una vez emitido el estatuto regulador de la relación tributaria, debe reconocerse que el contribuyente y el Fisco están, con relación a la Jurisdicción, en un inquebrantable pie de igualdad (porque la igualdad procesal del Estado litigante es inherente a la noción de Estado de Derecho); sin sometimiento efectivo del Estado a la autoridad de los Tribunales de Justicia independientes e imparciales, la sumisión o sub-ordinación del Estado al Derecho es una declamación vacía.
- b) La segunda, que carece de justificación atendible el postular que el bloque garantista propio del Derecho disciplinario liberal –de raigambre constitucional- no rige en el procedimiento administrativo tributario. Vale decir que, sin perjuicio de reconocer obviamente que se trata de un procedimiento administrativo especialísimo, no hemos encontrado fundamento dogmático alguno que permita sostener que aquel bloque carezca de virtualidad en él.

De lo anterior pues extraemos -como derivación ineludible- que rigen en plenitud en materia tributaria, entre otros, los siguientes principios:

I.- La exigencia en orden a que la duración del procedimiento administrativo tributario ha de ser razonable;

II.- que las medidas provisionales adoptadas en su decurso deben estar adecuadamente motivadas, ser substancialmente razonables y estar encaminadas a evitar -en la máxima medida de lo posible- la causación de perjuicios injustos;

III.- que el imputado de cualquier tipo de infracción ha de ser tratado con observancia cabal del principio de presunción de inocencia;

IV.- que la actuación estatal ha de ser, por exigencia constitucional, ajustada a los parámetros de razonabilidad, proporcionalidad y menor excesividad posible;

V.- que el Estado no puede obrar menoscabando el derecho de debida defensa que tienen los interesados en todo tipo de procedimiento administrativo y muy especialmente en los del subtipo disciplinario, a asistirse con técnicos de su confianza, no bis in idem, *non reformatio in pejus*, no responsabilización objetiva, no obligación de autoincriminación.

Hemos seleccionado, por presentar implicancias constitucionales muy ostensibles, tres cuestiones que se presentan en el procedimiento administrativo tributario.

Una, que concierne al derecho subjetivo perfecto que asiste al imputado de controlar y fiscalizar la legitimidad de los medios de prueba de que se sirvió la Administración para conocer determinados hechos. Me refiero a aquellos procedimientos iniciados por denuncia y señalo que, como lo sostuvo BIDART CAMPOS, deben descalificarse los hechos conocidos por la administración tributaria merced a **denuncias anónimas**, por cuanto no se podrá practicar el *cross examination* (no se podrá verificar si, por ejemplo, el denunciante anónimo obtuvo los datos merced a pesquisas secretas que apelaron a mecanismos ilícitos de interceptación de correspondencia o seguimiento o extorsión o pinchazos telefónicos o colocación de micrófonos sensibles).

Tampoco es constitucionalmente aceptable la **denuncia radicada por quien está legalmente obligado a mantener los datos revelados en reserva** (por ejemplo un profesional o un dependiente).

Los hechos averiguados mediante tales arbitrios ilegítimos han de ser ignorados no sólo porque así lo exige la teoría del árbol del fruto venenoso sino porque, políticamente, si se los considerase implicaría un premio y estímulo a quienes recurren a tan deleznable conductas.

En segundo lugar, interesa determinar con la máxima precisión posible cómo opera la obligación legal de colaboración instituida por todas las legislaciones (en nuestro país en el art. 70 del CT) en relación a la antigua garantía de derecho represivo conforme la cual no se puede obligar al inculpado a autoincriminarse.

Esta garantía, que algunos la ubican en la Inglaterra del S XVI, surge históricamente, como reacción a la tortura sistemática instituida por los tribunales inquisitoriales eclesiásticos. Se procuró rodear a las confesiones de especiales garantías que preservaran su entidad libérrima y voluntaria.

Su formulación moderna (cabe recordar el protagonismo que le cupo a la Corte Suprema federal de los EEUU a partir del sonado caso Miranda, precedente a partir del cual cualquier autoridad policial federal o estadual de los EEUU al momento mismo de detener a una persona le impone del derecho que le asiste a guardar silencio) exige que la autoridad pública:

- *) explique claramente al interesado de su derecho a no autoinculparse;
- *) la consiguiente imposibilidad de extraer consecuencias perjudiciales o adversas al silente;
- *) de su derecho a estar asistido por un abogado de su confianza; y
- *) la imposibilidad de utilizar las declaraciones o datos proporcionados por el contribuyente en cumplimiento de la obligación de colaboración en un ulterior proceso sancionador (administrativo o jurisdiccional).

¿Cómo conciliar dicha garantía con la obligación legal de colaboración? proclamando que dicha obligación se extiende legítimamente hasta que se perfila la autoincriminación, en cuyo instante ella desaparece.

En tercer término, formulo una breve referencia al secreto profesional. El tratamiento del tema no admite un corte o tipología en función del carácter de

profesional del sujeto que recibe el dato información de otro cocontratante que arrienda sus servicios.

En función del interés en juego no es asimilable el dato al que confía un cliente a un abogado, o una fuente a un periodista, o un paciente a un sicoterapeuta, con los datos que recibe de su cliente un médico veterinario.

Así como el TC alemán declaró en 1983 inconstitucional la ley federal que obligaba entregar información privada al Estado con fines estadísticos (acudiendo a la noción de dignidad humana mentada por el art. 20 de la LF de 1948), estimo que hay datos o información que ni siquiera por ley podría obligarse al recipiendario a revelar al Fisco (en el caso de los abogados sucede que la noción de “juicio justo” presupone el acceso a un abogado a quien confiar información sin temor a infidencias ulteriores); aludo a los llamados datos sensibles que permiten al titular demandar, al articular la garantía del habeas data, su supresión del banco o registro de datos.

V.- CONCLUSION- Resulta harto frecuente que cuando se exponen los principios y dogmas constitucionales que informan la actividad estatal sancionadora se alzan voces escépticas que proclaman que la cabal observancia del garantismo compromete inaceptablemente la eficacia de la gestión estatal.

Ello refleja poca fe en el sistema de valores que propone la convivencia en un Estado de Derecho liberal.

Naturalmente que aceptamos que lo expuesto pueda ser compartido o no, al fin de cuentas el Derecho es eminentemente controversial.

Pero lo que provoca consternación es la difusión (incluso en la Comunidad jurídica) de la convicción de que el garantismo liberal, siendo técnicamente correcto, es impracticable por cuanto compromete inaceptablemente la eficacia (este mismo tema del garantismo enfrentado a la eficacia lo vemos instalado en el proceso penal, en la detención policial, en el presumario).

Ello, expuesto en palabras más claras, es tanto como descreer, de haber perdido la fe en el Derecho como herramienta convivencial. Porque esa fe en el Derecho (cabe recordar que en Europa se asocia a la efectividad de los DDHH con el progreso y el bienestar) es el más valioso, el más precioso activo de una Comunidad y su pérdida genera consecuencias funestas.

(*) Abogado, Profesor de Derecho Constitucional, Universidad Católica del Uruguay.