

## **DECRETERO DE SENTENCIAS**

//tevideo, 18 de diciembre de 2014.

No. 725

### **VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “ST. CLARES COLLEGE SRL con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 354/2012).

### **RESULTANDO:**

I) Que con fecha 11 de mayo de 2012, a fs. 17, comparece María de Lourdes CASTELUCCIO en representación de ST. CLARES COLLEGE SRL entablado demanda de nulidad contra la Resolución N° 1486/11 dictada por el Director General de Rentas con fecha 16 de setiembre de 2011, por la que se obliga a las Instituciones de Enseñanza Privada a identificar a quienes abonen las cuotas de los alumnos, “incluyendo nombre, apellidos, domicilio, cédula de identidad, DNI o pasaporte, así como el importe total anual documentado de la enseñanza curricular y extracurricular, matrícula, comedor, atención médica, transportes, deportes, material educativo y recargos cuando excedan de las UI 70.000”.

Afirmó que ST. CLARES COLLEGE SRL es una institución cultural y de enseñanza, inscripta en el Registro del Ministerio de Educación y Cultura y como tal exonerada de impuestos, según el art. 69 de la Constitución y art. 448 de la Ley N° 16.226.

Añadió que tiene un interés directo, personal y legítimo en la anulación del acto impugnado, el cual le causa una lesión jurídica al

imponerle como institución de enseñanza, una obligación no establecida en la Ley, incurriendo sus Directores en el delito de revelación de secreto, tipificado en el art. 301 del Código Penal, puntualizando que también le ocasiona una lesión patrimonial, consistente en los daños y perjuicios derivados de los gastos en que debe incurrir para proporcionar la información solicitada relativa a 252 alumnos, así como del obstáculo que esa información le significa para mantener su actual alumnado o para atraer nuevos alumnos, dado que la información solicitada viola el derecho a la intimidad de quienes abonan sus cuotas, derecho inherente a la personalidad humana (art. 72 de la Const.), en virtud del cual muchos “obligados al pago” les han prohibido expresamente brindar dicha información, anunciando el retiro de los alumnos, en caso contrario.

Destacó que la resolución impugnada es contraria a la regla de Derecho.

Indicó que las instituciones de enseñanza gozan de exoneración impositiva, al amparo del art. 69 de la Carta, por lo que no son contribuyentes ni responsables de las obligaciones tributarias que pudieren tener sus usuarios o socios.

Precisó que se sobreentiende que la información a que refiere el lit. E del art. 68 del C. Tributario -invocado por la demandada como fundamento legal- está referida a la “determinación” de una obligación tributaria del contribuyente o responsable, en los casos específicamente señalados en el art. 65 y no a informaciones sobre personas que se ignora si son contribuyentes o responsables.

Reseñó que la resolución de la DGI configura una intromisión del Estado en la intimidad y en la vida privada de las personas, derechos

fundamentales inherentes a la personalidad humana protegidos por la Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos; que no existe Ley que habilite tal limitación de derechos y garantías individuales (Art. 2° y 3° del C. Tributario y art. 10 y 72 de la Carta).

Agregó que de existir una Ley que autorice tal invasión a la intimidad, violaría lo dispuesto en los arts. 10 y 72 referidos.

Analizó el artículo 68 del C. Tributario, expresando que sus distintos literales no otorgan poderes ilimitados al Fisco, sino que enumeran a título enunciativo las facultades de la Administración y las delimitan a fin de coordinarlas con los derechos individuales consagrados en la Constitución; en ese sentido, citando doctrina, recalcó que la facultad de pedir información a terceros tiene los siguientes límites: no debe tratarse de información amparada en el secreto profesional, mercantil y bancario; la información requerida debe ser relevante para determinar obligaciones tributarias; no debe tratarse de información que ya está en poder de la Administración o que ésta puede obtener por otros medios; debe tratarse de información requerida en el marco de un proceso inspectivo específico y no una colección de información a granel.

En definitiva, solicitó el amparo de la demanda incoada.

II) Conferido traslado de la demanda por auto N° 4031/2012 (fs. 26), compareció a contestarla, con fecha 6 de agosto de 2012, el representante de la Dirección General Impositiva - Ministerio de Economía y Finanzas (fs. 32 a 38).

Adujo que el acto administrativo atacado se ajusta a la regla de Derecho y a la normativa legal y constitucional invocada.

Esgrimió que la alegada exoneración constitucional en materia tributaria no implica o significa la imposibilidad de la imposición de obligaciones tributarias de naturaleza formal a las instituciones de enseñanza privadas.

Con respecto a la inexistencia de Ley que imponga la obligación de brindar la información solicitada a través de la resolución atacada, así como también de procedimiento de determinación tributaria específico y/o individualizado, tampoco resulta un argumento de recibo en tanto el artículo 68 del Código Tributario establece las facultades de la Administración Tributaria siendo las más amplias en materia de fiscalización, investigación y determinación.

Añadió que se consagra específicamente en el citado art. 68 la posibilidad de requerir informaciones de terceros, a través de su literal E, facultad que se ejecuta a través de la Resolución N° 1486/2011, y no resulta necesaria la existencia de un procedimiento de determinación tributaria.

Relató que el acto administrativo resistido no implica una intromisión en la intimidad de las personas; en primer lugar, destacó que la actora no es la titular del derecho a la intimidad alegado, sino que eventualmente, los lesionados serían los “obligados al pago” por los servicios de enseñanza brindados por ella.

Expresó que la información requerida -identificación del “obligado al pago” por los servicios prestados por la institución en cuestión y el monto anual generado siempre que supere las cantidades establecidas- no puede considerarse que se encuentre incluida dentro del derecho a la intimidad de las personas (art. 72 de la Const.), salvo que se establezca un criterio o definición amplia de aquél.

Añadió que, aún en caso de entenderse la existencia de una intromisión de la esfera íntima o privada de los particulares, efectuándose una ponderación entre el derecho a la intimidad y el deber de colaboración de todos los particulares para con la Administración Tributaria, la colisión producida entre ambos debe resolverse a favor de este último, en tanto la información relevada es mínima.

Afirmó luego, respecto a la Ley N° 18.331, de Protección de Datos y Acción de Habeas Data, que no existe violación a la misma, habida cuenta que se verifica la excepción contenida en el literal B) del artículo 9° que prevé que no será necesario el previo consentimiento informado del titular de los datos cuando éstos se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal, agregando asimismo que la información a suministrar mediante el acto impugnado no puede ser catalogada como datos sensibles.

Esgrimió que la Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales -órgano competente en materia de protección de datos personales- se pronunció expresamente sobre la resolución impugnada, entendiendo que la misma se ajusta en un todo a Derecho (Resolución URCDP N° 1365/2011, fs. 38-39 AA).

Finalmente, manifestó que no se vulnera el artículo 10 de la Constitución, en tanto la solicitud de información requerida por la DGI encuentra su fundamento legal en el artículo 68, literal E) del C. Tributario.

En definitiva, solicitó la desestimación de la demanda y la confirmación del acto enjuiciado.

III) Se abrió el juicio a prueba, habiéndose diligenciado la que luce certificada a fs. 53.

IV) Alegaron las partes por su orden a fs. 56-57 y 60-64.

V) Se oyó a la Sra. Procuradora del Estado Adjunta en lo Contencioso Administrativo, quien se expidió por Dictamen N° 508/2013 (fs. 67-68), aconsejando la confirmación del acto encausado.

VI) Por auto N° 8377/2013 (fs. 69) se citó para sentencia, la que se acordó en legal y oportuna forma, previo estudio de los Sres. Ministros.

### **CONSIDERANDO:**

I) Que, en la especie, se han acreditado los extremos legales habilitantes requeridos por la normativa vigente (arts. 4 y 9 de la Ley N° 15.869) para el correcto accionamiento de nulidad.

II) En obrados, se demanda la nulidad de la Resolución N° 1486/11 dictada por el Director General de Rentas con fecha 16 de setiembre de 2011, por la que se obliga a las Instituciones de Enseñanza Privada a identificar a quienes abonen las cuotas de los alumnos, “incluyendo nombre, apellidos, domicilio, cédula de identidad, DNI o pasaporte, así como el importe total anual documentado de la enseñanza curricular y extracurricular, matrícula, comedor, atención médica, transportes, deportes, material educativo y recargos cuando excedan de las UI 70,000” (fs. 2 a 5 *infolios*).

En tanto no emerge de obrados que se haya notificado la resolución a la actora, ni surge tampoco fecha de publicación de la misma en el Diario Oficial, cabe tener por tempestiva la recurrencia interpuesta por la accionante con fecha 29 de setiembre de 2011 (fs. 5 A.A.).

Transcurrido el plazo de doscientos días sin resolución expresa del recurso jerárquico, se produjo con fecha 25 de abril de 2012 la denegatoria ficta.

Luego, la demanda de nulidad fue promovida en tiempo y forma, el día 11 de mayo de 2012 (fs. 17 de autos).

III) Los argumentos que sustentan las partes, se encuentran explicitados en el capítulo de RESULTANDOS a los cuales corresponde remitirse, *brevitatis causae*.

IV) Por Dictamen N° 508/2013, a fs. 67, la Procuradora del Estado Adjunta en lo Contencioso Administrativo aconsejó la confirmación del acto procesado.

V) El Tribunal, en pronunciamiento adoptado por unanimidad, coincidirá con lo dictaminado por la Procuraduría del Estado y procederá a desestimar la demanda incoada, en mérito a los fundamentos que se exponen en los siguientes numerales.

VI) **Contenido de la resolución impugnada y resumen de los agravios expresados contra la misma por parte de la accionante.**

Resulta útil comenzar la exposición refiriendo a la parte expositiva y dispositiva de la resolución objeto de accionamiento, para luego enumerar y analizar los distintos agravios que han sido invocados por la actora contra la misma.

En el Visto de la resolución atacada, se señala que la misma se funda en el art. 68, literal E), del Código Tributario, y las disposiciones relativas a documentación de operaciones contenidas en el Decreto N° 597/1988, y las Resoluciones de la Dirección General Impositiva N° 688/1992 y 263/1993.

Por su parte, en los Resultandos, se indica que la Administración Tributaria tiene las más amplias facultades de requerir información a terceros; que el suministro de información a terceros previsto en el literal E) del artículo 68 del Código Tributario resulta relevante para una adecuada fiscalización de las obligaciones tributarias; y que los contribuyentes exonerados por todas sus operaciones de impuestos administrados por la Dirección General Impositiva disponen de un régimen especial de documentación.

A su vez, en los Considerandos del acto encausado, se establece que los distintos regímenes de información establecidos por la Dirección General Impositiva contribuyen a optimizar la acción fiscalizadora y el control de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y responsables; que razones de buena administración tributaria aconsejan implementar un régimen a través del cual las Instituciones de Enseñanza Privadas y las Instituciones Deportivas suministren la información relativa a los importes documentados con motivo de la actividad que desarrollan; que resulta necesario disponer los requisitos, plazos y demás condiciones que deberán observar las mencionadas entidades, a los fines de cumplir con la obligación de informar las operaciones alcanzadas por el referido régimen; y que resulta conveniente precisar las formalidades que deberá cumplir la documentación emitida por las Instituciones de Enseñanza Privadas y las Instituciones Deportivas.

Atento a lo expuesto, se dispone en el articulado de la resolución impugnada lo siguiente:

*“1º) Obligación de Informar.- Establécese la obligación de presentar una declaración jurada anual informativa a:*



*(i) las Instituciones de Enseñanza Privadas. Quedan comprendidas las instituciones habilitadas o autorizadas por la Administración Nacional de Educación Pública, las reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura como de nivel terciario, y las inscriptas en el Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza que lleva adelante el Ministerio de Educación y Cultura; y*

*(ii) las Instituciones Deportivas inscriptas en el Registro de Clubes Deportivos del Ministerio de Turismo y Deporte, creado por el artículo 79 de la Ley No. 17.292, de 25 de enero de 2001.*

*2º) Conceptos comprendidos.- La obligación de informar alcanza a la totalidad de los importes anuales documentados a cada uno de los efectivos obligados al pago:*

*a) en el caso de Instituciones de Enseñanza Privadas: incluye conceptos tales como enseñanza curricular y extra curricular, matrícula, comedor, atención médica, transportes, deportes, material educativo y recargos; cuando excedan las U.I. 70.000 (setenta mil unidades indexadas), valuadas a su cotización del 31 de diciembre.*

*b) en el caso de Instituciones Deportivas: incluye conceptos tales como cuota social, matrícula, enseñanza, uso de instalaciones y equipamiento por parte de socios, servicios adicionales y recargos; cuando excedan las U.I. 30.000 (treinta mil unidades indexadas), valuadas a su cotización del 31 de diciembre.*

*La información deberá remitirse incluso si los importes correspondientes se encuentran pendientes de pago, total o parcialmente.*

*Cuando la vinculación del efectivo obligado al pago con las instituciones sea inferior al año civil, los importes deberán ser anualizados.*

*3°) Moneda Extranjera.- En los casos de operaciones realizadas en moneda extranjera, la misma se valorará a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior a la fecha del respectivo documento.*

*4°) Contenido de la declaración jurada.- La declaración jurada informativa deberá contener:*

*(i) Identificación de la institución comprendida en el numeral 1°) que remite la información.*

*(ii) Identificación del efectivo obligado al pago, incluyendo apellidos, nombre, domicilio, cédula de identidad, DNI o pasaporte, así como el importe total anual documentado.*

*5°) Plazo y condiciones.- La declaración jurada se presentará, mediante aplicativo confeccionado al efecto, dentro del cuarto mes siguiente a la finalización del año civil, conforme a las fechas previstas en el Cuadro General de Vencimientos.*

*6°) Formalidades de la documentación.- Las instituciones referidas en el numeral 1°) de la presente Resolución deberán consignar, en todo tipo de comprobante que documente sus operaciones: apellidos, nombre, domicilio y Cédula de Identidad, DNI o pasaporte, del efectivo obligado al pago de los bienes o servicios. Las restantes formalidades de su documentación continuarán ajustándose a lo dispuesto en las Resoluciones de la Dirección General Impositiva N° 688/1992, de 16 de diciembre de 1992 y N° 263/1993, de 11 de marzo de 1993.*

7º) Vigencia.- *La presente Resolución será aplicable para los servicios prestados por las instituciones a partir del 1º de enero de 2012, incluso cuando sean documentados con anterioridad a dicha fecha”.*

VII) A su vez, resulta necesario, a efectos de facilitar la comprensión y estudio del asunto sometido al análisis del Colegiado, enumerar precisamente el elenco de agravios concretamente articulados por la parte actora a lo largo de su demanda.

De una recta interpretación del escrito introductorio formulado por la accionante, puede colegirse que los agravios expresados por ésta en relación al acto procesado son los siguientes:

1) La información solicitada a las instituciones educativas viola el derecho a la intimidad de quienes abonan las cuotas.

2) La actora no es contribuyente ni responsable de las obligaciones tributarias que pudieren tener sus usuarios, lo que determina que no haya obligaciones tributarias para los terceros ajenos al hecho generador.

3) La accionante no está obligada por ley alguna a suministrar los datos requeridos, que integran la intimidad de los usuarios; por ende, la resolución viola el art. 10 de la Constitución, conforme con el cual ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley.

4) La información a la que alude el art. 68, lit. E, del Código Tributario está referida a la determinación de una obligación tributaria del contribuyente o responsable, en los casos específicamente señalados en el art. 65, y no a informaciones sobre personas que se ignora si son contribuyentes o responsables.

5) En caso de remitir la información solicitada, los directores del Colegio incurrirían en el delito de revelación de secreto (art. 301 C.P.); la resolución atacada supone una vulneración del secreto profesional.

6) La resolución atacada configura una intromisión del Estado en la intimidad y en la vida privada de las personas, derechos fundamentales inherentes a la personalidad humana.

7) La resolución impugnada viola lo dispuesto en el art. 3° del C.T., que solamente autoriza a los órganos encargados de la recaudación a impartir instrucciones en el caso que las leyes o decretos dictados con arreglo a ellas lo autoricen y a los solos efectos de facilitar la aplicación de dichas normas.

8) La resolución viola el art. 2° del C.T., que reclama que los procedimientos administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación de derechos o garantías individuales, deben consagrarse por ley.

9) Los distintos literales del art. 68 del C.T. no otorgan poderes ilimitados al Fisco, sino que establecen limitaciones al actuar de la Administración, a fin de coordinarlos con los derechos individuales consagrados en la Constitución.

10) La facultad de pedir información a terceros tiene los siguientes límites: a) no debe estar amparada en el secreto profesional, mercantil y bancario; b) debe ser relevante para determinar obligaciones tributarias; c) no debe tratarse de información que ya esté en poder de la Administración o que ésta pueda obtener por otros medios; d) debe tratarse de información requerida en el marco de un proceso inspectivo específico (prohibición de expediciones de pesca).

11) Respecto de los colegios y universidades, el art. 68 de la Constitución que protege la libertad de enseñanza, limita la intervención del Estado, aún mediante ley, a reglamentar exclusivamente lo relativo a la higiene, moralidad, seguridad y al orden público.

A su vez, al presentar su alegato de bien probado, la actora refiere a la posterior sanción de la Ley No. 18.996, que, a su juicio, demuestra que la DGI era consciente de la ilegalidad manifiesta de la resolución impugnada.

En lo sucesivo, se analizarán todos y cada uno de los agravios expresados por la accionante, ninguno de los cuales se estima de recibo por la Corporación, por los fundamentos que pasan a desarrollarse.

VIII) **Rechazo del agravio relativo a que la información solicitada violaría el derecho a la intimidad de quienes abonan las cuotas.**

En primer lugar, señala la actora en su demanda, al fundamentar su legitimación activa, que la resolución atacada implica una violación del derecho a la intimidad de quienes abonan sus cuotas, derecho inherente a la personalidad humana.

En cuanto a este punto, debe recalcar que la sociedad comercial actora, dueña de un colegio del departamento de Maldonado, se está agravando por la supuesta violación de la intimidad de los usuarios de los servicios de enseñanza (los alumnos), o más concretamente, de quienes se encuentran obligados al pago de las cuotas por la enseñanza de tales alumnos.

De su propia expresión de agravios, resulta claro que no es su esfera jurídica la que resulta lesionada por la pretendida violación a la intimidad. En todo caso, sería la de sus alumnos o la de los efectivos obligados al pago, por lo que no corresponde siquiera el análisis de este primer agravio, en tanto el derecho o interés supuestamente lesionado no pertenece a la actora sino a otros sujetos.

En efecto, quienes eventualmente podrían alegar que se ven afectados en su intimidad no serían los colegios -a los que alude la resolución impugnada-, sino las personas obligadas al pago de las cuotas, pues son estos últimos los titulares de los datos cuya entrega a la DGI se encuentra en juego.

Lo expuesto determina el carácter indirecto del interés o del derecho que la actora sindicaliza como violentado, lo cual implica lógicamente que el agravio concerniente a la violación de la intimidad no pueda ser atendido.

Constantemente este Tribunal ha rechazado que las instituciones puedan invocar, ante esta jurisdicción, intereses que son propios de sus asociados. Y va de suyo que, menos aún, pueden invocar derechos o intereses legítimos de quienes ni siquiera son sus asociados (como los padres u obligados al pago en este caso, que no son alumnos).

En tal sentido, ha afirmado la Sala reiteradamente: “En nuestro derecho, invariablemente, doctrina y jurisprudencia han subrayado que de acuerdo al art. 309 de la Constitución (texto que reitera el art. 49 del Decreto Ley No. 15.524), el interés que acuerda legitimación para accionar en la jurisdicción anulatoria, debe ser personal y directo; es decir, propio de quien actúa en el proceso. Con lo que, no aceptando nuestro sistema la naturaleza objetiva de la jurisdicción anulatoria se excluye como legitimante un mero interés, como lo puede ser el que aduzcan entidades colectivas que invocan, en puridad, intereses que son personales (propios) de sus afiliados (Giorgi: El Contencioso Administrativo, págs. 66/77, 12/123, 187/189; Véscovi: El nuevo régimen Administrativo, pág. 56; Landoni: Legitimación para los intereses difusos en R.U.D.P., Año 1981, No. 4, pág. 356; Prat: Derecho Administrativo, T. 5, Vol. 3, pág. 169” (Sen. 1.098/94, 1.097/95, 49/96, 1,024/96, 242/97).

En el caso planteado, la accionante carece de legitimación en la causa, ya que el interés que puede tener como institución es de carácter general, en base a un interés difuso, que no permite accionar en esta jurisdicción reservada a los titulares de un interés directo, personal y legítimo” (Cfme. Sentencia N° 79/1998; en idéntico sentido Sentencias N° 644/2010, 711/2011, 823/2011, 92/2013 y 32/2014, entre muchísimas otras).

Cabe insistir al respecto en que, en el caso que nos ocupa, el interés que se invoca por la demandante es más indirecto aún que en los casos que vienen de citarse, por cuanto en el presente ni siquiera está en juego el interés o derecho (a la intimidad) de sus alumnos, sino que se invoca el de los obligados al pago, es decir (generalmente), de los padres de sus alumnos o de sus familiares.

En resumen, en lo que respecta a la alegada violación a la intimidad, se trata de un interés que no tiene la nota de ser directo, como lo reclama el ordenamiento (arts. 309 de la Carta y 49 del Decreto-ley N° 15.524). O dicho de otro modo, la supuesta afectación alegada por la parte refiere a un derecho subjetivo (derecho a la intimidad) cuyo titular no es la accionante, sino en todo caso otros sujetos de derecho, por lo cual, cabe rechazar el primero de los agravios formulados por la actora.

**IX) Rechazo del agravio relacionado con que la actora no es contribuyente ni responsable de las obligaciones tributarias que pudieren tener sus usuarios, y que, por ende, no hay obligaciones tributarias para los terceros ajenos al hecho generador.**

Respecto del presente agravio, resulta necesario distinguir correctamente la obligación tributaria en sentido material (art. 14, inc. 1°, del Código Tributario), de los deberes tributarios formales (art. 14, inc. 4°,

del C.T.). Ello por cuanto el hecho de que ciertos sujetos, como la actora, no estén obligados a tributar -por no ser contribuyentes ni responsables-, no los exime de prestar los deberes formales, en particular el de colaborar con la Administración Tributaria.

En tal sentido, no cabe duda que los colegios actores son terceros respecto de la eventual relación jurídico tributaria que podría existir entre el Fisco y los sujetos “obligados al pago” cuya información se solicita, relación que existirá si estos “obligados al pago” son, por ejemplo, contribuyentes del IRPF. No obstante, resulta irrelevante la inmunidad impositiva invocada por la parte actora, así como desacertado su argumento en relación a no corresponderle la “intermediación” entre el fisco y los contribuyentes.

En efecto, la facultad de la Administración de requerir informaciones a terceros está establecida en el art. 68, lit. E), del Código Tributario, potestad que tiene como contracara el deber de colaboración de los administrados, sean contribuyentes o terceros. Dicho deber no debe confundirse con la obligación principal (obligación tributaria material), sino que se trata de un deber de carácter accesorio, en relación al cual se ha señalado que *“no posee como finalidad inmediata, enriquecer el patrimonio del Estado, ni nace en razón de un derecho al crédito que posee el Estado contra los sujetos pasivos o terceros, sino que se basa en la necesidad inevitable de contar con información oportuna”* (Cfme. CEDRES, Claudia: *“Las Facultades de la Administración tributaria”* en Revista Tributaria Nº 191, 2006, Pág. 168).

En la misma línea, indica la Sra. Procuradora del Estado Adjunta en lo Contencioso Administrativo que *“las Instituciones de enseñanza*



*privada, conforme al art. 69 de la Constitución tienen una inmunidad o exoneración constitucional, pero la misma por dicha norma alcanza únicamente a la especie tributaria de los impuestos. Nada impide que dichas Instituciones deban cumplir con deberes formales o por ejemplo sean designados -como han sido- responsables en materia del IRPF de las rentas abonadas a sus dependientes (art. 62 del Dec. 148/007)” (fs. 67 vto. y 68 infolios).*

Respecto de estos deberes formales, señalaban en un trabajo publicado en el año 2008 la Dra. ZITTO y el Dr. GOMEZ LEIZA, integrantes ambos en dicho momento de la Sala de Abogados de la División Técnico Fiscal de la DGI: *“Como lo destaca ALTAMIRANO, por contraposición al derecho tributario material, donde rige el principio de “reserva de ley”, en el derecho tributario formal existe un amplio margen para la discrecionalidad del poder administrador.*

*La Administración tributaria no puede ejercer jamás un poder discrecional en orden a los elementos esenciales de la obligación tributaria. Es decir, a los sujetos pasivos, a la individualización del presupuesto de hecho cuya realización hace nacer dicha obligación y a los criterios en base a los cuales se determina su cuantía.*

*Sin embargo, en la aplicación concreta de las normas en el marco del procedimiento administrativo, es posible ubicar lo que el autor llama un “reservorio” de facultades discrecionales. (...)*

*El contralor del empleo de esas facultades discrecionales será siempre resorte de los órganos jurisdiccionales, quienes ponderarán, en última instancia si el actuar de la Administración se ajustó a parámetros de razonabilidad” (Cfme. ZITTO, Carolina y GOMEZ LEIZA, José,*

“*Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente*”. Recuperado de <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11453%3BS%3B5%3B870>,. 2008, Pág. 19. La cita a ALTAMIRANO corresponde al trabajo del autor titulado “*La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*” publicado en AA. VV. “El procedimiento tributario”, coordinado por Alejandro ALTAMIRANO, Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 182.).

En resumen, la Administración debe contar con información necesaria para de este modo fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y los terceros deben colaborar con aquella, siempre, claro está, que el Fisco ejerza sus potestades de modo razonable y que no se vean vulnerados los derechos fundamentales de los administrados, requisitos que en el caso ciertamente se verifican, tal como se desarrolla en los subsiguientes numerales.

**X) Rechazo del agravio referido a que la accionante no estaría obligada por ley alguna a suministrar los datos requeridos, y a que la resolución violaría el art. 10 de la Constitución.**

El principal embate de la actora contra el acto atacado radica en señalar la falta de norma legal que obligue a los colegios a brindar a la DGI la información requerida por la resolución impugnada. Si bien la promotora reconoce la existencia del art. 68, literal E), del Código Tributario, entiende que el requerimiento de información a terceros, al amparo del mencionado precepto, debe ser realizado en el marco de una fiscalización en trámite. A ello agrega que los Colegios, en caso de brindar los datos que se le requieren, violarían el secreto profesional que protege la información a la que alude la resolución enjuiciada.

Pues bien; lo primero que cabe señalar al respecto es que, inequívocamente, existe una norma legal que ampara el pedido de información realizado por la resolución encausada. En efecto, la solicitud de información a terceros está prevista a texto expreso en el referido art. 68 del Código Tributario.

Por su parte, el requisito de que la solicitud de información a terceros se haga en el marco de una fiscalización concreta no tiene respaldo alguno en nuestro Derecho.

Finalmente, como se intentará demostrar más adelante, el requerimiento no supone vulneración alguna del secreto profesional.

XI) En primer lugar, corresponde hacer referencia concreta al precepto legal en el que se fundamenta la volición resistida, art. 68 del C.T., cuyo *nomen iuris* es “Facultades de la Administración”, en el cual se establece: “*La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:*

(...)

*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”.*

La ley prevé expresamente que la Administración Tributaria tendrá amplias facultades de INVESTIGACIÓN y FISCALIZACIÓN. Y dentro de esas potestades se encuentra, expresamente, la de requerir informaciones a terceros.

Adviértase que, en un primer momento, la ley distingue a la “investigación” de la fiscalización, que es una actuación concreta seguida respecto de uno o más contribuyentes.

Y luego, a la hora de listar las facultades que, a texto expreso, se le reconocen a la Administración, incluye la de requerir informaciones a terceros. En tal sentido, no cabe dudas que los ciudadanos, sin perjuicio de que se trate de contribuyentes, responsables o terceros, tienen el deber de colaborar con la Administración Fiscal en el cumplimiento de los cometidos de la misma.

Los organismos recaudadores deben controlar el correcto pago de las obligaciones tributarias. El referido control es de principio. Así lo ha sostenido RODRÍGUEZ VILLALBA: “(...) *Conforme a un principio de Derecho Público, todo organismo al que se le asigna la ejecución de un cometido, cuenta con las potestades necesarias para su cumplimiento, aunque el ordenamiento jurídico no las asigne ni enumere expresamente. El límite a estas potestades estará dado por el de los derechos fundamentales reconocidos en cada sistema constitucional*” (Cfme. RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo: “*Las Facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria*”, Revista Tributaria No. 141, 1997, p. 768).

En una línea similar señala HUERTAS, en publicación previamente citada, que “*Toda Administración tributaria tiene como misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado, mediante una eficaz aplicación de las normas relativas a sus tributos que son de su competencia. Promoviendo para ello, fundamentalmente, el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en un marco de respeto a sus derechos actuando con integridad, actuando con eficiencia y actuando con profesionalismo.*

*En ese marco los objetivos estratégicos que tiene toda Administración tributaria apuntan al cumplimiento voluntario de las*

*obligaciones, pero también a otros dos objetivos, que son combatir el fraude fiscal y detectar el incumplimiento fiscal (...)*” (Cfme. HUERTAS, Héctor: “*Las Facultades de la Administración tributaria*” en Revista Tributaria N° 191, 2006, Pág. 154).

No es suficiente, entonces, con “sentarse a esperar” el cumplimiento voluntario por parte de los obligados al pago de los tributos, sino que la Administración debe obrar activamente en procura de cumplir con el objetivo de recaudación fiscal que le fuera asignado por las normas superiores.

Para lograr dicho objetivo, el literal E) del art. 68 del Código Tributario faculta a la Administración a “*requerir informaciones a terceros*”. Respecto de dicho inciso de la disposición legal, ha señalado RODRIGUEZ VILLALBA: “*Los terceros están alcanzados por el deber conforme a lo anteriormente expuesto. La información que se les requiere puede serlo con carácter general para un sector o grupo de contribuyentes y en forma previa a los procedimientos de comprobación subjetiva*” (Cfme. RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, Ob. Cit., pag. 774).

En el mismo sentido, anota HUERTAS que “*(...) el artículo 68 de nuestro Código y el artículo 70, tanto las facultades de la Administración como su contracara, las obligaciones de los particulares, establecen la vigencia (del deber) de colaboración en el derecho tributario, lo cual no es más que la proyección de un deber general de solidaridad, que está en todas propuesta de organización política y que anima el derecho público. Esto explica no solo los deberes de los obligados tributarios para con la DGI, sino también los deberes de los terceros, aquellos que no están en esa situación obligados a contribuir, aquellos respecto de los cuales no acaece*

*el hecho generador, pero sí están obligados a cooperar como reflejo de la carga recíproca de asistencia entre ciudadano y Estado”* (Cfme. HUERTAS, Héctor: Ob. Cit., pág. 158).

XII) Lógicamente, las facultades de contralor de la Administración no son irrestrictas, sino que reconocen sus límites en los derechos consagrados en la Constitución de la República.

Conforme explican CÁCERES, CAMPIGLIA y GUTIÉRREZ, en relación a las facultades de control o fiscalización, la ley habilita a la Administración las prácticas que limiten derechos individuales otorgando a ésta, mayores facultades. El Código Tributario establece en el art. 2° (principio de legalidad) que es privativo de la ley *“establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales”*. La disposición del C.T. no hace más que concretar el principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución, art. 10, inc. 2°.

En consonancia con el art. 2°, el art. 68 del C.T. le reconoce a la Administración *“las más amplias facultades de investigación y fiscalización”* relacionando seguidamente aquellas que requieren su consagración legal por constituir, precisamente, serias limitaciones a los derechos individuales (Cfme. CACERES, Gabriel, CAMPIGLIA, Pablo y GUTIERREZ, Gabriela: *“Límites a las facultades inspectivas del fisco”*, Consultor Tributario, La Ley Uruguay, 2011, pág. 39 y ss.).

Ahora bien, a juicio de la Sala, la potestad ejercida en la especie por parte de la Administración Tributaria no colide con ninguno de tales derechos. En efecto, la resolución atacada no implica afectación a los derechos individuales de la actora, en tanto ha sido dictada en ejercicio

de las facultades legalmente previstas, esto es, en fiel cumplimiento de sus cometidos.

La accionante expresa, por el contrario, que en el caso se verían afectados el derecho a la intimidad y el derecho/deber de secreto profesional. Pero ninguna de tales alegaciones resultan de recibo, tal como se desarrollará más adelante.

XIII) **Rechazo del agravio referido a que la información a la que alude el art. 68 lit. E estaría referida a la determinación de una obligación tributaria del contribuyente o responsable, en los casos específicamente señalados en el art. 65, y no a informaciones sobre personas que se ignora si son contribuyentes o responsables.**

Conforme fuera adelantado, el requisito de que la solicitud de información a terceros se haga en el marco de una fiscalización concreta no tiene respaldo alguno en nuestro Derecho.

Señala al respecto en su voto la Ministra Dra. SASSÓN: *“La Administración está perfectamente facultada para requerir información a terceros vinculados o presuntamente vinculados a los contribuyentes. Dicha solicitud no debe necesariamente enmarcarse en un procedimiento de fiscalización concreta sobre ese contribuyente, simplemente porque LA LEY NO LO RECLAMA. La actora pretende hacerle decir algo a la ley, que la ley no dice. Pretende crear, por vía de interpretación, limitaciones no previstas.*

*Todo lo contrario, el Código le otorga a la Administración Tributaria LAS MÁS AMPLIAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y FISCALIZACIÓN. Si sostuviéramos que las facultades de la*

*Administración Tributaria de requerir información a terceros se pueden ejercitar únicamente en el marco de una fiscalización concreta a un contribuyente, estaríamos, pretorianamente, modificando el texto legal.*

*Para poner un ejemplo de la práctica diaria. Imaginemos que la DGI pretende iniciar un operativo para fiscalizar a las panaderías de los departamentos de Montevideo y Canelones. Al amparo del multicitado art. 68 literal E), la Administración perfectamente puede, antes de iniciar cualquier inspección concreta a determinada panadería, requerir a los molineros (terceros a la relación jurídico-tributaria), que informen a la DGI las ventas de harina de determinados meses o años.*

*Se trata de información que se halla en poder de los molineros y que la DGI puede requerirles, sin necesidad de haber iniciado aún, ningún procedimiento concreto sobre ningún contribuyente. Se trata de un proceder habitual de la Administración Fiscal y que, lógicamente, es razonable que exista porque de otro modo, en un modelo como el nuestro que -como en casi todo el mundo actual- es de autoliquidación de la mayoría de los tributos, el contralor Administrativo sería casi imposible.*

*Otro ejemplo, extraído de la realidad práctica, que inclusive trascendió por la prensa. La DGI, en el pasado reciente, ha solicitado información sobre la venta de automóviles de alta gama, en forma previa a lanzar un operativo para fiscalizar el cumplimiento del impuesto al patrimonio individual (IPAT). Tal obrar, desde luego, es perfectamente legítimo y hasta indispensable para poder cumplir en forma con los cometidos que, a no olvidar, la propia Constitución de la República pone en cabeza del Poder Ejecutivo al incluir dentro de sus cometidos: “Recaudar las rentas que, conforme a las leyes, deban serlo por sus*



*dependencias, y darles el destino que según aquellas corresponda” (art. 168 ordinal 18º).*

*Exactamente lo mismo puede hacer con los Colegios o los Clubes Deportivos, que están obligados a colaborar”.*

En lo que respecta a la presente resolución, debe tomarse en cuenta, tal como anota la Sra. Procuradora del Estado Adjunta, que el IRPF supone un universo de contribuyentes muy importante, que razonablemente requiere información adicional a la que surge de la declaración jurada presentada por los mismos, a efectos de su control y cruzamiento de datos.

En consecuencia, es por demás razonable que se pida a terceros determinada información que pueda ayudar a identificar a aquellos sujetos que, en función de su capacidad contributiva, se encuentran obligados al pago del impuesto, siempre que ello se haga, claro está, con respeto de los derechos fundamentales de tales terceros y de los eventuales contribuyentes.

En esta línea de pensamiento, cabe convocar lo que fuera sostenido en su momento por el Prof. RODRÍGUEZ VILLALBA, en el sentido de que la información a terceros puede ser pedida “*con carácter general para un sector o grupo de contribuyentes y en forma previa a los procedimientos de comprobación subjetiva*” (Cfme. RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo, Ob. Cit., pag. 774).

En suma, el argumento de que el pedido de información a terceros debe ser hecho, necesariamente, en el marco de una fiscalización concreta, descansa en suponer que la ley dice algo que no dice. Por lo tanto, si bien puede ser una propuesta de *lege ferenda*, no encuentra respaldo en nuestro Derecho Positivo vigente.

**XIV) Rechazo del agravio referido a que los directores del Colegio incurrirían en el delito de revelación de secreto (art. 301 C.P.), y a que la resolución atacada supondría una vulneración del secreto profesional.**

En el presente apartado se analizarán dos agravios distintos, que fueran señalados por la actora en su demanda, los cuales se estudiarán en forma conjunta en tanto presentan evidentes vinculaciones.

En primer término, afirmó la accionante que sus Directores, en caso de brindar la información requerida por la resolución, incurrirían en el delito de revelación de secretos, tipificado en el art. 301 del Código Penal.

La norma en cuestión dispone: “*Artículo 301. Revelación de documentos secretos.*

*El que, sin justa causa revelare el contenido de los documentos que se mencionan en el artículo precedente, que hubieren llegado a su conocimiento por los medios en él establecidos o en otra forma delictuosa, será castigado con tres meses de prisión a tres años de penitenciaría”.*

Con respecto a este delito, previsto en el art. 301, no se comprende el modo en que los Directores del Colegio podrían incurrir en el tipo, en tanto el mismo refiere a la revelación del contenido de documentos que llegan a conocimiento del sujeto activo, y en el caso, la resolución de la DGI no le exige a las instituciones revelar el contenido de ningún documento entregado por los obligados al pago de las cuotas.

En todo caso, podría llegar a considerarse que la actora quiso referir al art. 302 del Código Penal, el cual sí regula una materia que, al menos lejanamente, podría estar emparentada con la resolución de marras, en tanto refiere a la violación del secreto profesional.

La disposición en cuestión preceptúa: “*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)”.*

No obstante esa apuntada aproximación entre el tipo penal y la conducta requerida a los colegios por intermedio de la resolución encausada, estima la Sede que la misma no implica la comisión del tipo penal en cuestión, por cuanto, en primer lugar y tal como se desarrollará luego, los datos a que refiere la resolución impugnada no se corresponden con aquellos propios de una relación profesional-cliente, sino que son ajenos a la materia propia del secreto profesional, por lo que no se trataría de “secretos que hubieran llegado a su conocimiento en virtud de su profesión, empleo o comisión”.

Sin perjuicio de ello, aún si se entendiera que los Directores del Colegio, en caso de prestar estos datos, configurarían el tipo penal en cuestión, nada impediría a los mismos alegar la existencia de la “justa causa” que contempla la norma, en tanto se trataría de una actuación en cumplimiento de la ley (art. 68 del Código Tributario), por lo que el sujeto, en dicho hipotético caso, actuaría en cumplimiento de la obligación legal de colaboración.

Asimismo, también en el supuesto de que se entendiese que se configura el tipo, podría ser pasible de ser considerado el art. 28 del Código Penal, el cual establece como eximente de responsabilidad, dentro de las causas de justificación, la ejecución de un acto ordenado o permitido por la ley, en virtud de la profesión a la que se dedica quien lo realiza.

En definitiva, se considera que los Directores del Colegio no incurrirían en la figura típica cuando proporcionaren tal información, y además, en todo caso, su conducta estaría justificada por la causal “cumplimiento de la ley”.

XV) En segundo lugar, cabe señalar que, a juicio del Tribunal, la resolución atacada no afecta en absoluto el secreto profesional, en tanto dicho aspecto que no se encuentra en juego en el presente caso.

Al respecto, apunta en su voto la Ministra Dra. SASSON: *“El tema del secreto profesional en las relaciones entre el Fisco y los particulares ha resultado largamente discutido en nuestro medio. En especial, se han discutido sus límites y cuáles son los secretos profesionales oponibles ante la Administración Fiscal.*

*Y en este tema, como en tantos otros, hay zonas de certeza y zonas de penumbra. Claramente, si el Fisco pidiera a una clínica médica de cirugía estética las historias clínicas de todos sus pacientes, la violación al secreto profesional sería clara, por lo que, ante un pedido de ese tipo, si el médico revelara esa información estaría incurriendo en violación del secreto profesional.*

*Más clara aún es la situación de un abogado. Si la Administración Fiscal reclamara al abogado tributarista que defiende a un cliente en un procedimiento administrativo determinado cierta información propia de la defensa, esa información no podría ser revelada. Claramente, si el abogado entregara esa información, estaría incurriendo en violación del secreto profesional. Ni que hablar en un proceso penal, en el que la garantía de la defensa resulta inviolable”.*

Desde la doctrina penalista, señala ADRIASOLA: “*La doctrina unánimemente sostiene que el secreto profesional de abogados, escribanos y contadores es un secreto intenso y que no pueden quedar parcelas de información -como la de naturaleza tributaria- al margen de su esfera de protección. Y ello porque el fundamento del secreto profesional radica esencialmente en evitar que mediante su quebrantamiento se exponga al cliente a un procedimiento no sólo penal, sino también administrativo (...)* Ello significa que el secreto profesional de abogados, escribanos y contadores no puede ser relevado por una autoridad judicial y, por lo tanto, mucho menos por una autoridad administrativa” (Cfme. ADRIASOLA, Gabriel: “*La D.G.I. y el Secreto Profesional*”, Recuperado de <http://www.adriasolaclavijo.com/publicaciones.php?b=a&n=11> 2006, Págs. 6 y 7).

En este sentido, vale recordar que en los tratados internacionales, cuando se regula el procedimiento de intercambio de información tributaria, se excluye expresamente la información protegida por el secreto profesional en el caso de los abogados. Tal previsión se encuentra incluida, por ejemplo, en la cláusula 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se fundan todos los Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDIs) suscritos por Uruguay, así como muchos otros vigentes en el mundo.

De tal modo, en el Convenio de Intercambio de Información Tributaria con Argentina, aprobado por Ley 19.032, se establece en el art. 6.3 que la asistencia se podrá denegar, en los siguientes términos: “*Las disposiciones de este Acuerdo no impondrán a una Parte contratante la obligación de obtener o proporcionar Información que pudiera revelar*

*comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones: (a) se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o; (b) se produzcan a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto”.*

En definitiva, hay secretos profesionales, como el del médico o el del abogado, que se hallan claramente -y en algunos casos expresamente- tutelados. Sin embargo, la tutela del secreto en otras áreas es razonablemente más laxa, y cede ante pedidos concretos del Fisco.

No es lo mismo el secreto en la relación abogado-cliente que el secreto comercial, del que hace caudal la actora en este proceso.

XVI) Este Tribunal cuenta con jurisprudencia reciente en casos en que se argumentaba por los respectivos accionantes que determinada prueba, en la que se basaba una reliquidación de tributos, había sido obtenida por pedidos del Fisco a inmobiliarias y por ende era ilegítima, por lo que no podía ser empleada para la determinación de tributos.

En tales casos, se desestimó el argumento ensayado por los impugnantes, sosteniéndose que la actividad de administración de inmuebles no es, en principio, materia de secreto profesional.

Al respecto, y por su claridad, huelga recordar la fundada Sentencia N° 25/2013, redactada por el Ministro Dr. Ricardo HARRIAGUE, en la que el Tribunal expresó: “Tampoco le asiste razón a la parte actora cuando, ahora, en vía jurisdiccional, pretendiendo desnaturalizar su conducta evasora, invoca la existencia de una violación del secreto profesional como forma de impugnar de nulidad lo actuado.

Obviamente, siendo que la información relativa a las irregularidades tributarias constatadas por el BPS le fue proporcionada por la entidad administradora de la empresa Carlos Oscar Keller Sarmiento, ningún cuestionamiento le es oponible a la Administración accionada; ya que sobre la misma, la normativa legal deposita no sólo una facultad, sino un verdadero poder-deber respecto de la determinación de los tributos; no pudiéndose ignorar la trascendencia de esa potestad en el caso de las contribuciones especiales de seguridad social donde están en juego los derechos de los trabajadores.

No puede pasarse por alto tampoco, que entre las facultades legalmente adjudicadas al organismo recaudador está la de requerir información fiscalmente relevante de terceros (art. 68, lit. E, del Código Tributario), y en lo que al caso que nos ocupa refiere, la información recibida lo fue en el curso de una actuación inspectiva que contó en su devenir administrativo con el total control del accionante, quien en ningún momento cuestionó la legitimidad de aquella, lo cual se constituyó en un indiscutible indicio de legitimidad.

Por lo demás, tal como fue sostenido por la Corporación en asuntos jurídicos similares al ventilado en estos autos, debe tenerse presente que la actividad de administración de inmuebles no es en principio materia de secreto profesional, ya que no difiere mayormente de cualquier labor de administración, y que más allá de la ausencia de normas específicas, es notoria la diferencia de la información que para ejercer esa labor se posea respecto a aquella que tradicionalmente se vincula al secreto profesional: el abogado respecto a la información de su cliente, el médico en relación a la salud de su paciente, etc.

En suma, a juicio del Tribunal, termina todo por conformar un cúmulo probatorio de indudable fuste, el cual valorado de acuerdo a las reglas de la sana crítica -que no son otras que las del correcto entendimiento humano, equilibrada combinación de reglas de lógica y reglas de experiencia (COUTURE, J.: “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Pág. 270)-, permite arribar a la inequívoca conclusión de que en la especie, la prueba de los hechos generadores de las obligaciones determinadas resultó plenamente satisfecha” (Cfme. Sentencia N° 25/2013).

En idéntica orientación, en la Sentencia N° 723/2012, redactada por el Ministro Dr. Juan Pedro TOBÍA, se señala por la Sede: “Respecto a la alegada violación del secreto profesional, el agravio no puede ser recibido. Si bien los actuales integrantes del Tribunal no desconocen la existencia de respetables opiniones doctrinarias en el sentido de que la información en poder de las inmobiliarias se encuentra protegida por el estatuto del secreto profesional, dicho secreto no es de aquellos que no puedan ceder ante un pedido de la Administración Tributaria, cuando actúa en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras (art. 68 literal E del Código Tributario).

El balance de las facultades de las Administraciones Tributarias y los derechos de los Particulares -en especial el derecho a la intimidad-, presenta situaciones grises, debiéndose resolver si ha de primar el deber de colaborar con la Administración, en cumplimiento de aquellos impuestos por la Ley (arts. 68, literal E, y 70 *eiusdem*), o por el contrario, si tiene que priorizarse el deber de guardar secreto por sobre la pretensión del Fisco.

En el caso, el deber de guardar secreto no puede parangonarse al de otras profesiones o actividades, el estatuto constitucional y legal del secreto



profesional, que garantiza la inviolabilidad de la información que obra en la esfera del abogado -o del médico, como bien lo señala la dictaminante- no es extensible a las inmobiliarias. Si bien existe un secreto comercial, este debe ceder ante el pedido de la Administración Tributaria actuando en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación.

Por lo tanto, se estima que en este punto el procedimiento administrativo se ajustó perfectamente a Derecho y ninguna de las probanzas incorporadas durante el procedimiento resulta ser prueba ilícita. (...)

Tampoco le asiste razón a la parte actora cuando, ahora, en vía jurisdiccional, pretendiendo desnaturalizar su conducta evasora, invoca la existencia de una violación del secreto profesional como forma de impugnar de nulidad lo actuado.

Obviamente, siendo que la información relativa a las irregularidades tributarias constatadas por el BPS le fue proporcionada por la entidad administradora de la empresa rural de Moreno y Pagano, ningún cuestionamiento le es oponible a la Administración accionada; ya que sobre la misma, la normativa legal deposita no sólo una facultad, sino un verdadero poder-deber respecto de la determinación de los tributos; no pudiéndose ignorar la trascendencia de esa potestad en el caso de las contribuciones especiales de seguridad social donde están en juego los derechos de los trabajadores (como bien se anota por el BPS a fs. 32vto.).

No puede pasarse por alto tampoco, que entre las facultades legalmente adjudicadas al organismo recaudador está la de requerir información fiscalmente relevantes de terceros (art. 68 lit. E del Código Tributario), y en lo que al caso que nos ocupa refiere, la información

recibida lo fue en el curso de una actuación inspectiva que contó en su devenir administrativo con el total control de los accionantes, quienes en ningún momento cuestionaron la legitimidad de aquella, lo cual se constituyó en un indiscutible indicio de legitimidad.

Por lo demás, debe coincidir con la Procuraduría del Estado cuando en su dictamen de autos hace presente que la actividad de administración de inmuebles no es en principio materia de secreto profesional, ya que no difiere mayormente de cualquier labor de administración, y que más allá de la ausencia de normas específicas, es notoria la diferencia de la información que para ejercer esa labor se posea respecto a aquella que tradicionalmente se vincula al secreto profesional: el abogado respecto a la información de su cliente, el médico en relación a la salud de su paciente, etc.” (Cfme. Sentencia N° 723/2012).

XVII) Con estos antecedentes a la vista, cabe entonces dilucidar el caso que nos ocupa, en relación a si hay o no violación al secreto profesional.

Estima la Corporación, que ante el pedido del Fisco, no puede la actora rehusarse a brindar la información que concretamente obliga a dar la resolución atacada, so pretexto de que se halla amparada por el secreto profesional. En efecto, una interpretación razonable y ponderada del secreto profesional y sus límites, como la que ha hecho este Colegiado en los precedentes indicados, determina que una interpretación como la postulada en estos obrados por la accionante no pueda ser recibida.

En el caso no corresponde invocar la existencia de secreto profesional.

Así lo explica en su voto el Ministro Dr. HARRIAGUE: “*Señalan*

*Gianni Gutiérrez y Alberto Varela, que en virtud de lo dispuesto en el art. 302 del Código Penal los obligados a mantener el secreto profesional son todas aquellas personas que por razón de su profesión, empleo o comisión acceden a información de su cliente. Todos ellos son receptores de información perteneciente al fuero íntimo del cliente, que constituye el insumo necesario para poder prestar un determinado servicio.*

*Descartado que la información requerida no es propia de un ámbito referido a lo profesional, atinente al servicio brindado, como ser lo propio de cuestiones pedagógicas, psicológicas, etc. de los alumnos, necesaria para su educación, podríamos ubicar los datos requeridos en aquellos relativos a aspectos comerciales, es decir el pago de los servicios. En referencia entonces a los comisionistas, los autores citados se afilian a una posición restringida de quiénes deben guardar el secreto mercantil, siendo aquellos que intermedian entre la oferta y demanda de bienes y servicios: “El comisionista es un inevitable receptor de información íntima de sus clientes para posibilitar la compra de un bien o la contratación de un servicio, a diferencia del comercialmente en general que se limita a vender un bien o prestar un servicio directamente” (El contribuyente frente a la inspección fiscal. 3ª edición, pág.164-169).*

*En el caso, y a la luz de tales conceptos, estimo que los colegios no pueden considerarse comisionista en sentido estricto, al no ser receptores de información íntima de sus clientes, en lo que refiere a los datos comerciales como ser nombre, documento y domicilio de quienes abonan los servicios que prestan”.*

A su vez, tal como lo señalara el Tribunal en la aludida Sentencia N° 723/2012, aunque existiera un secreto comercial, éste debe ceder ante el

pedido de la Administración Tributaria actuando en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación.

En definitiva, el presente caso no implica cuestiones relativas al secreto profesional, sino en todo caso al secreto comercial. Y este último no tiene la misma tutela que aquel, resultando razonable que ceda ante determinadas circunstancias frente a las facultades de investigación y fiscalización de la Administración Tributaria, tal como correcta y legítimamente sucede en el caso.

**XVIII) Rechazo del agravio referido a que la resolución atacada configuraría una intromisión del Estado en la intimidad y en la vida privada de las personas, derechos fundamentales inherentes a la personalidad humana.**

En otro pasaje de la demanda, afirmó la demandante que la resolución de la DGI configura una intromisión del Estado en la intimidad y en la vida privada de las personas, derechos fundamentales inherentes a la personalidad humana, protegidos por la Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos; agregó que no existe ley que habilite tal limitación de derechos y garantías individuales (Art. 2° y 3° del C. Tributario y art. 10 y 72 de la Carta), y que aún de existir una norma legal que autorizara tal invasión a la intimidad, la misma violaría lo dispuesto en los arts. 10 y 72 referidos.

El agravio tampoco resulta de recibo.

Ya fue señalado en su momento que la intimidad afectada, en todo caso, no sería la de los colegios, sino la de los sujetos obligados a pagar las cuotas.

A su vez, tampoco parece que se vea comprometido o vulnerado el régimen normativo establecido en la Ley de Protección de Datos Personales 18.331.

Sobre este punto, cabe señalar en primer lugar que la actora no se agravió por el hecho de que se prescindiera del consentimiento de los titulares de los datos, y que además, en cualquier caso, serían éstos quienes tendrían legitimación para cuestionar la vulneración de su consentimiento para proporcionar el dato, no el colegio al que le pagan por sus servicios.

De todos modos, si en aplicación del principio *iura novit curia* se soslayaran estos obstáculos formales y se analizara la compatibilidad de la resolución impugnada con la referida ley, de todos modos debería concluirse que la atacada no vulnera el régimen legal.

Véase que la propia Ley 18.331 consagra determinadas excepciones al principio del previo consentimiento informado, al que alude el art. 9 de la ley. En efecto, la disposición anotada establece que no será necesario el previo consentimiento informado cuando los datos “*se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal*”.

Y en tal sentido, cuesta imaginar una función más propia de los poderes del Estado que la actividad de fiscalización y recaudación de tributos. Por lo tanto, va de suyo que, aún si se entendiera admisible el cuestionamiento fundado en la falta del previo consentimiento informado -que cabe insistir, no fue planteado como agravio-, el supuesto ingresaría dentro del elenco de excepciones previsto en la Ley 18.331.

En cuanto al punto, cabe remitirse a lo que con acierto innegable se señala en el dictamen letrado de la Dra. Sol AGOSTINO, luciente a fs. 42 a 58 de los antecedentes administrativos.

XIX) Por su parte, en cuanto a la eventual limitación de los derechos y garantías individuales invocada, la misma tiene fundamento legal, el cual surge -como se refiriera anteriormente- del literal E) del art. 68 del Código Tributario. Y si la actora entendía que dicha norma violaba los arts. 10 y 72 de la Constitución de la República, debió haber movilizad las vías correspondientes para obtener la declaración de inconstitucionalidad de la misma, intento que no surge se haya efectuado.

Sin perjuicio de ello, y con relación a la alegada violación del derecho a la intimidad -que como se dijo sólo cabría invocar a los obligados al pago-, la Resolución impugnada únicamente requiere los datos necesarios para la identificación del obligado y el importe anual pagado (Nº 4 de la misma).

No se solicita información sobre datos que puedan resultar particularmente sensibles o personales del obligado, al punto que pueda considerarse que su intimidad pueda ser violada por los mismos. Además, debe tenerse en cuenta que dicha información se encuentra protegida por el secreto de las actuaciones consagrado en el art. 47 del Código Tributario, que dispone que *“la violación de dicha norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente”*.

En relación a la relevación de datos, la Ley 18.331 en su art. 18 establece que ninguna persona puede ser obligada a proporcionar datos sensibles, siendo éstos aquellos que revelen origen racial, étnico, preferencias políticas, convicciones religiosas o morales, afiliación sindical

e informaciones referentes a la salud o a la vida sexual (art. 4, lit. E). Ahora bien, los datos personales, tales como los que han sido requeridos en el caso (nombre, documento, domicilio), no requieren el previo consentimiento de su titular para ser tratados (art. 9, lits. B y C), ni tampoco para ser comunicados (art. 17), siempre que se haga en cumplimiento de fines relacionados con el interés legítimo del emisor y del destinatario, lo que se verifica en el caso. Someramente puede decirse que el interés del primero (en el caso: los colegios), está dado en el cumplimiento de su deber de colaboración; mientras el interés del destinatario (en la especie: la DGI), se visualiza en la necesidad de contar con información relevante a los efectos de fiscalizar el cumplimiento de obligaciones tributarias.

A su vez, tal como reseña en su voto el Ministro Dr. HARRIAGUE: *“(...) véase que el art. 22 de la ley expresamente autoriza el tratamiento de datos destinado a informar sobre la solvencia patrimonial, incluyendo aquellos relativos al cumplimiento o incumplimiento de obligaciones de carácter comercial, en interés de la evaluación de concertación de negocios en general, conducta comercial o capacidad de pago del titular. Resulta inconcuso, que si se habilita la divulgación de este tipo de información a particulares, con fines privados, no pueden esgrimirse objeciones para la información al fisco, quien persigue un fin público y de interés general, como lo es el correcto cumplimiento de la obligación de contribuir con las cargas públicas”*.

En definitiva, no se advierte que la resolución encausada vulnere las disposiciones de la Ley 18.331, ni que afecte el derecho a la intimidad de las personas.

**XX) Rechazo del agravio referido a que la resolución impugnada violaría lo dispuesto en el art. 3° del C.T., que solamente autoriza a los órganos encargados de la recaudación a impartir instrucciones en el caso que las leyes o decretos dictados con arreglo a ellas lo autoricen y a los solos efectos de facilitar la aplicación de dichas normas.**

Este agravio también resulta de rechazo, en tanto, en el caso, conforme fuera expuesto y desarrollado previamente, existe una norma (art. 68, lit. E, del C.T.) que autorizó al órgano encargado de la recaudación (DGI) a impartir estas instrucciones, las cuales han sido dictadas a los solos efectos de facilitar la aplicación de aquella disposición legal.

No se trata de obligaciones que se crean por la Administración sin apoyo o sustento en ninguna normativa legal o reglamentaria, sino que, tal como se señaló, se trata simplemente de una concretización de la potestad genérica prevista en el literal E) del art. 68 del Código Tributario

Cabe remitirse, por ende, a lo señalado en los Considerando X) a XIII) de este pronunciamiento.

**XXI) Rechazo del agravio referido a que la resolución violaría el art. 2° del C.T., que reclama que los procedimientos administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación de derechos o garantías individuales, deben consagrarse por ley.**

Continuando con el análisis, la actora denuncia que la resolución coludiría con lo establecido en el art. 2° del C.T., que reclama que los procedimientos administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación de derechos o garantías individuales, deben consagrarse por ley.



El argumento tampoco resulta procedente, por dos índoles de razones.

Primero, porque la resolución impugnada no establece ni estructura ni ningún procedimiento administrativo, sino que meramente reclama, en ejercicio de las facultades de la Administración, que se proporcionen ciertos datos concretos, por parte de ciertos sujetos.

Y segundo, en función de que la resolución en cuestión no implica una limitación a los derechos o garantías individuales, tal como fuera explicitado en los Considerandos XIV) a XIX) de este pronunciamiento, a los que cabe remitirse.

**XXII) Rechazo del agravio relacionado con que los distintos literales del art. 68 no otorgan poderes ilimitados al fisco, sino que establecen limitaciones al actuar de la Administración, a fin de coordinarlos con los derechos individuales consagrados en la Constitución.**

En relación a este agravio, cabe señalar que es correcto lo que la actora plantea en cuanto que la norma en cuestión no otorga poderes ilimitados, y que la potestad de contralor debe coordinarse con los derechos individuales. No obstante, lo que no es cierto es que la presente resolución haga abuso de tales poderes y desborde los derechos de los particulares.

Al respecto, y sin perjuicio de los desarrollos precedentes, cabe resaltar una vez más que el art. 68 del Código Tributario, en consonancia con el art. 2° del mismo cuerpo legal, le reconoce a la Administración "*las más amplias facultades de investigación y fiscalización*", relacionando seguidamente aquellas que requieren su consagración legal por constituir, precisamente, limitaciones a los derechos individuales.

El artículo establece las facultades con que cuenta la Administración para verificar los hechos a los cuales debe aplicar las normas tributarias materiales. Las mismas se establecen a texto expreso, para coordinarlas con los derechos individuales consagrados en la Constitución y evitar abusos, en un área en que, en ciertas ocasiones, los Fiscos pueden caer en la tentación de soslayar derechos individuales.

En el caso, conforme fuera indicado, la Administración cuenta con la herramienta legal prevista expresamente en el art. 68, lit. E), del C.T., que le permite dictar reglamentaciones como la contenida en el acto en causa, a efectos de cumplir rectamente con sus cometidos, sin que en el caso se hayan visto perjudicados o afectados los derechos individuales reivindicados por la actora.

En conclusión, estima la Sala que, a través de la resolución impugnada, el Fisco ha ejercido su potestad de requerir la colaboración a terceros, respetando plenamente sus derechos, sin sobrepasar los límites de la facultad que le fuera concedida por el art. 68 del Código Tributario.

**XXIII) Rechazo del agravio relacionado con que la facultad de pedir información a terceros tendría los siguientes límites:**  
**a) no estar amparada en el secreto profesional, mercantil y bancario;**  
**b) ser relevante para determinar obligaciones tributarias;** **c) no tratarse de información que ya esté en poder de la Administración o que ésta pueda obtener por otros medios;** **d) tratarse de información requerida en el marco de un proceso inspectivo específico (prohibición de expediciones de pesca).**

De forma poco ortodoxa, a través de una cita doctrinaria, la actora parece denunciar que la información que se le exige recabar a los obligados

al pago no cumpliría con los requisitos señalados.

No asiste razón a la accionante.

En primer lugar, en relación a que la información requerida a terceros no debe estar amparada en el secreto profesional, mercantil y bancario, cabe decir, tal como fuera explicado, que la información exigida en el caso no ingresa dentro del concepto de “secreto profesional”, a lo que debe agregarse que tampoco tiene nada que ver con el “secreto bancario”. Como se señaló, podría tratarse en todo caso de información comprendida en el concepto de “secreto mercantil” o “secreto comercial”, el cual puede razonablemente ceder ante las facultades de investigación y fiscalización de la Administración Tributaria.

En segundo término, en cuanto a que debe tratarse de información relevante para determinar obligaciones tributarias, no puede dudarse que en la especie los datos solicitados son relevantes y conducentes, a la vez que la medida adoptada es racional. En efecto, la información requerida es útil, pues permite contar con un indicador de ingresos relevante (constituido por un gasto de consideración en relación a los montos imponibles para el IRPF), lo que permite a la DGI verificar el cumplimiento de un amplio universo de obligados tributarios; es además necesaria, porque es requerida para controlar el cumplimiento de un número considerable de obligados, sobre los que no se cuenta con datos suficientes en sus bases de datos; y es proporcional o equilibrada, dado que solo se requiere la identificación de los obligados al pago y el monto abonado o que se debe abonar, información de carácter meramente patrimonial.

De lo expuesto se desprende, asimismo, que no se trata de información que ya estuviera en poder de la Administración o que ésta

podiera obtener por otros medios.

Por último, ya se explicó la posición del Tribunal respecto a que no resulta preceptivo que la información a terceros se exija en el marco de un proceso inspectivo específico.

XXIV) Por otro lado, cabe realizar ciertas aclaraciones respecto a la prohibición de “expediciones de pesca”, a las que se hace referencia por la actora en su demanda.

Dicho concepto no ha tenido recepción legal en el Derecho Tributario de fuente interna. La expresión empleada, “expediciones de pesca”, es propia del lenguaje fiscal internacional (“*fishing expeditions*”), y tiende a proscribir el intercambio de información con Fiscos extranjeros cuando se presume que la información se solicita para hacer una mera colección de datos, sin que exista una actuación concreta.

A vía de ejemplo, en el Tratado de Intercambio de Información Tributaria suscrito entre Uruguay y Argentina -aprobado por Ley 19.032-, se establece en el art. 2.4: “*El presente Acuerdo no incluye medidas dirigidas únicamente a la simple recolección de evidencias con carácter meramente especulativo (“fishing expeditions”)*”.

Desde luego, movilizar a la Administración Fiscal para colaborar con una Administración extranjera con la que se tiene un convenio se justifica solamente si existen razones de peso. De lo contrario, no corresponde movilizar la colaboración internacional

Ahora bien, tal extremo no resulta relevante en el plano interno, donde la Administración tiene las más amplias facultades de investigación y de fiscalización. El pedido de datos a terceros, aún antes del inicio de una fiscalización, es un recurso que la Administración ha empleado desde

siempre, porque la ley le habilita a ello con toda claridad (art. 68 literal E del C.T.).

En resumen, se encuentran verificadas en el caso la legitimidad, trascendencia, necesidad y utilidad de la información que se exige remitir a los terceros.

**XXV) Rechazo del agravio relacionado con que, respecto de los colegios y universidades, el art. 68 de la Constitución que protege la libertad de enseñanza, limita la intervención del Estado, aún mediante ley, a reglamentar exclusivamente lo relativo a la higiene, moralidad, seguridad y al orden público.**

El agravio en cuestión ha sido meramente invocado por la actora, sin fundamentarse en absoluto, lo cual impide a este Tribunal comprender de qué modo la resolución atacada vulneraría lo dispuesto en la aludida norma constitucional.

El art. 68 de la Carta dispone: “*Queda garantida la libertad de enseñanza.*”

*La ley reglamentará la intervención del Estado al solo objeto de mantener la higiene, la moralidad, la seguridad y el orden públicos.*

*Todo padre o tutor tiene derecho a elegir, para la enseñanza de sus hijos o pupilos, los maestros e instituciones que desee”.*

Evidentemente, nada tiene que ver esta disposición constitucional con la materia objeto de contienda, por lo cual el infundado agravio resulta de total rechazo.

**XXVI) Rechazo de lo expresado por la actora en su alegato respecto de la posterior sanción de la Ley 18.996, que a su**

**juicio demostraría que la DGI era consciente de la ilegalidad manifiesta de la resolución impugnada.**

Finalmente, y por más que no fue movilizado como agravio en la instancia oportuna, se hará mención de todos modos, por tratarse de una cuestión netamente jurídica y no fáctica, a la sanción del art. 306 de la Ley 18.996, que interpretó en forma auténtica el texto del art. 68 del Código Tributario.

La actora alega que lo dispuesto por esta norma interpretativa, sancionada con posterioridad al dictado de la resolución encausada, tiene por finalidad salvar la ilegitimidad que originariamente afectaba a esta última.

El art. 306 de la Ley 18.996 establece: *“Las facultades establecidas por el Artículo 68 del Código Tributario autorizan a la Dirección General Impositiva a solicitar información tanto en el marco de una actuación inspectiva particular, como con carácter general mediante resolución fundada del organismo recaudador.*

*Declárase que, a los efectos de lo establecido en el presente artículo, no regirán las limitaciones dispuestas en la Ley No. 18.331, de 11 de agosto de 2008”.*

A juicio de la Sala, la disposición legal sancionada no agrega nada nuevo al art. 68 del Código Tributario, sino que, en todo caso, sirve para aventar cualquier duda acerca de las facultades que ya tenía la DGI a la luz del ordenamiento vigente hasta entonces.

En efecto, tal como fuera señalado, ya en 1997 (mucho antes de que se generara la presente discusión), la autorizada opinión del Prof. Gustavo RODRÍGUEZ VILLALBA sostenía con toda claridad que la

Administración Tributaria tenía la facultad de requerir información a terceros aún antes del inicio de acciones de comprobación subjetiva. Por lo tanto, se estima que nada nuevo hay en esta disposición legal, sino una redundancia (como tantas, frecuentes en el discurso legislativo).

Cabe convocar aquí, nuevamente, las apreciaciones efectuadas en su voto por la Ministra Dra. SASSÓN: *“Cuando hablamos de “el legislador”, como si fuera una única persona, que obra animada por un propósito unívoco y racional, que no se contradice y que, si permite algo a texto expreso, es porque antes no estaba permitido, claramente estamos actuando en base a un supuesto falso. Las leyes, muchas veces, son redundantes o contradictorias. La racionalidad del legislador es un supuesto a todas luces falso, introducido -generalmente por la doctrina- para construir argumentos en uno u otro sentido.*

*El Tribunal, recientemente ha recordado el lúcido enfoque del ilustre Juez y Profesor de Teoría General del Derecho bonaerense Ricardo GUIBORUG, quien indica que la racionalidad en el panorama interpretativo suele ser introducida por la dogmática y reposa en la ficción de la racionalidad de la ley (o del “legislador”).*

*Dice el Prof. GUIBOURG:*

*“Para esto -se refiere a la ficción de que la ley es racional- se supone que el legislador es único, imperecedero, consciente, omnisciente, operativo, justo, coherente, omnicomprendido y preciso. Este método, que todavía constituye la base de la práctica jurídica cotidiana, no requiere del jurista una fe ciega en cualidades evidentemente inexistentes. Es mucho más hábil. Aunque no lo dice expresamente (y en esto consiste parte de su magia), nos propone por lo bajo: puesto que no siempre el legislador tiene*

*aquellas condiciones tan deseables, finjamos que las posee y por la vía de interpretación reordenemos sus normas y redefinamos sus palabras del modo que mejor cuadre a la obra de un legislador perfecto, tratando siempre de evitar el límite de lo inverosímil. De esta manera, el método dogmático proporciona al intérprete una amplitud de decisión aún mayor; pero todo lo hace con el mayor respeto por la figura del legislador, a quien no deja de adularse para que, allí donde sea preciso, reine pero no gobierne.” (GUIBOURG, Ricardo A: “La interpretación del Derecho desde el punto de vista analítico” en AA. VV.: “Interpretación y argumentación jurídica. Problemas y perspectivas actuales” -Carlos Alarcón Cabrera y Rodolfo Luis Vigo: Coordinadores-, pág. 232, Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política, Asociación Argentina de Filosofía del Derecho, Buenos Aires, 2011; esta opinión es recogida en la reciente Sentencia N° 657/2013, redactada por el Sr. Ministro Dr. Ricardo HARRIAGUE).*

*Lo que denuncia GUIBOURG, ya había sido advertido más de cien años antes por el filósofo más influyente de nuestra historia -y también abogado-, Carlos VAZ FERREIRA.*

*Decía VAZ FERREIRA lo siguiente:*

*“Hay algo que me llamaba mucho la atención cuando era estudiante de Derecho: dos artículos de un Código resultaban estar en contradicción, y el comentarista procuraba explicar esos artículos; forzar de una manera violentísima el sentido de los términos e inventar sistemas diferentes para explicar la contradicción: “Primer sistema: que tal artículo se aplica a tal caso y tal artículo a tal otro; segundo sistema: que tal artículo debe aplicarse en tales condiciones...; pero lo único que no se le ocurría nunca*



*al comentarista -y de ello podría citarles casos prácticos, sólo que alargarían mucho la lección- el único “sistema” que no se le ocurría nunca, era sencillamente que el legislador se hubiera contradicho; esa hipótesis no cabía: habíase él puesto en un estado de espíritu tan especial, que partía como de la infalibilidad de los autores de las leyes o, más bien dicho, había olvidado que las leyes tienen autores, los que pueden contradecirse o escribir confusamente o incompletamente o antigramaticalmente, lo mismo que cualquier hombre.” (VAZ FERREIRA, “Moral para intelectuales”, Edición Homenaje de la Cámara de Representantes, Montevideo, 1963, págs. 68-69, el subrayado me pertenece).*

*Como lo explican magistralmente (con más de cien años de diferencia), tanto GUIBOURG como VAZ FERREIRA, si partimos de la ficción de que el legislador es racional, razonamos diciendo: “bueno, por algo “el legislador”, puso a texto expreso que la Administración tributaria puede pedir información a terceros aún fuera del marco de una inspección. Es porque antes no podía”.*

*Esta forma de razonar, tiene como premisa implícita, que hay “un legislador”, “una voluntad”, que no puede reiterarse o contradecirse. Sin embargo, todos los días vemos que ello no es así. Hay disposiciones que se contradicen con otras anteriores; diríamos: “el legislador se contradice”. Y mucho más a menudo aún, vemos (constantes) redundancias. Sobre todo en la legislación reciente, en las que muchas leyes contienen en sus primeros artículos verdaderas “declaraciones de derechos”. Se trata, por cierto, de redundancias en sentido lato.*

*Y eso mismo es lo que sucede en la emergencia. El art. 306 de la Ley N° 18.996 es ciertamente redundante, porque dice dos cosas que no son nuevas: a) que el pedido de información a terceros por parte de la Administración Tributaria puede hacerse aún si no hay una inspección en curso y b) que en los casos en que la Administración Tributaria requiere información a terceros no rige el deber de requerir el consentimiento informado del titular de los datos, previsto en la Ley N° 18.331.*

*Estas dos facultades ya las tenía la Administración Tributaria y no hay nada nuevo. (...)*

*Por ende, la sanción y entrada en vigencia del art. 306 de la Ley N° 18.996 tiene un efecto mucho más aparente que real. Se trata de una disposición que, en todo caso, despeja dudas sobre facultades que la Administración Tributaria ya ostentaba antes de su regencia”.*

XXVII) En definitiva, considera la Corporación que ninguno de los agravios expresados por la actora resulta de recibo, razón por la cual se irá al rechazo de la demanda.

Por tales fundamentos, y atento a lo preceptuado en el art. 309 de la Constitución Nacional, y arts. 23, 24 y 25 del Decreto-Ley 15.524, el Tribunal

**FALLA :**

*Desestímase la demanda incoada; y en su mérito, confírmase la resolución impugnada.*

*Sin sanción procesal específica.*

*A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$20.000 (pesos uruguayos veinte mil).*

*Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.*

Dr. Tobía, Dr. Harriague, Dra. Sassón, Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Echeveste (r.).

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).