

, 3 de julio de 1991.

Señor
Francisco R. Young
Director General de Ingresos
del Ministerio de Hacienda
y Tesoro
E. S. D.

Señor Director:

Nos referimos a su Nota Nº 201-410- fechada el pasado 13 de junio de 1991, recibida en esta Procuraduría el 17 del mismo mes y año, en la que consulta aspectos relacionados a la interpretación y aplicación del artículo 722 del Código Fiscal y el artículo 21 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 1970.

Consecuente con lo expuesto, sírvase indicarnos si este Despacho puede otorgar las Declaraciones Juradas de Impuestos, sus datos e informaciones de la forma como lo solicita la Contraloría; es decir, obviamente decretada.

Para responder adecuadamente a esta interrogante, hemos analizado detenidamente lo dispuesto en el artículo 722 del Código Fiscal y el artículo 21 del Decreto de Gabinete Nº 109 de 1976, arribando a las siguientes conclusiones:

1. La primera de las disposiciones legales, en su primer inciso, establece como regla general, la prohibición de divulgar lo relativo a las declaraciones del contribuyente. Esta prohibición es enfática cuando expresa que "no se podrá divulgar en forma alguna." Pero en los incisos segundo y tercero establece como excepciones: 1º cuando para la prosecución de juicio o investigaciones en las cuales el Estado tenga interés, casos en que la inspección será verificada por las autoridades judiciales y fiscales; 2º en los juicios

civiles en que el constituyente sea parte, en los mismos y con los mismos requisitos y formalidades permitidas para la inspección de los libros y documentos de los comerciantes.

Pero en esas excepciones el artículo establece, el trámite de la inspección ocular y se indica las autoridades que pueden decretarla. Es decir, que en esos eventos específicos podrán obtenerse informaciones sobre las declaraciones del contribuyente, solamente por medio de la inspección ocular para trámites judiciales o fiscales.

Además, es preciso partir del principio de legalidad que recoge el artículo 18 de la Constitución Política, según el cual las autoridades públicas solamente pueden hacer lo que la Ley autoriza.

Siendo ello así, sus funciones deben ser ejercidas con arreglo a la Ley, ya que de lo contrario podrían ser impugnados sus actos por vicios de ilegalidad.

Por consiguiente, su actuación se ciñe en derecho y debe mantenerse.

Es innegable que si la obtención de esa información se hace necesaria para una actuación judicial o fiscal, y su logro como prueba ha sido además decretada por la autoridad judicial o fiscal competente, debe la Dirección General de Ingresos permitir la Inspección Ocular a los documentos bajo su custodia, que contengan la prueba o información requerida. Para ello, es preciso por otro lado que dentro de la actuación que se lleva a cabo en el respectivo tribunal, o en la dependencia de investigación fiscal, se dicte la resolución que autoriza la inspección, previa evaluación de la procedencia de la prueba, que es natural, debe entenderse que se ha hecho desde el momento en que se ordena su práctica.

la presunción de legalidad de los actos gubernamentales, debe estar corroborada precisamente por el proceder de sus funcionarios. La Contraloría General de la República conforme a lo indica el Artículo 276 de la Constitución Nacional, tiene funciones específicas que se detallan en esa norma, "además de las que le señale la Ley". Lo anterior nos hace ubicar dentro del marco de la legalidad, las funciones que las leyes orgánicas de la Contraloría General de la República señalan para sus distintas dependencias, las cuales han de funcionar con apego a los procedimientos legales, y con respeto a las limitaciones que demarcan las leyes que organizan otros entes públicos.

Estimo en consecuencia, que nada impide que la Contraloría General de la República pueda lograr la información que necesite para la perfección de las investigaciones que realiza, sin embargo, para ello debe sujetarse a las condiciones que la propia ley establece y que no pueden ser desconocidas por funcionario alguno. La rigidez de la ley en aras de un funcionamiento ordenado del estado como organismo supremo de la Nación, tiene su fundamento en la necesidad de evitar la anarquía burocrática, de propiciar la eficacia del servicio público y garantizar a los asociados la seguridad que la Ley concede.

En la materia que nos ocupa, hay señalamiento directo sobre la reserva con que la Dirección de Ingresos debe manejar los documentos relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, y en salvaguarda de ese derecho, es que se imponen las limitaciones y se establecen los mecanismos jurídicos, que dan acceso a esa información.

En consecuencia, si la Contraloría General de la República utiliza, los procedimientos ya señalados, y se ajusta a la ritualidad jurídica que se establece en el artículo 722 del Código Fiscal, norma ésta especial y de obligatoria observancia, debe la Dirección a su cargo, ofrecer las facilidades a fin de que se practiquen las inspecciones debidamente decretadas, en trámites jurisdiccionales o fiscales, según sea el caso. Es de advertir que por mandamiento legal, la Contraloría General de la República tiene adscrita dentro de su estructura, dependencias que actúan en calidad de tribunales y ejercen función jurisdiccional, por lo que en negocios de su competencia, es perfectamente viable que atendiendo las indicaciones del Art. 722 del Código Fiscal ya mencionado, practiquen la prueba de inspección ocular y levanten el acta correspondiente a efecto de imponerse de la realidad que reflejan los documentos examinados.

No obstante lo anterior, es oportuno señalar que la ley Nº 32 de 8 de noviembre de 1984, (G.O. 20.188), Orgánica de la Contraloría General de la República, contiene disposiciones que ameritan un comentario, habida cuenta de las atribuciones y facultades de que está revestida esa importante dependencia gubernamental. Así por ejemplo, el Artículo 11 de la citada Ley, en su ordinal 4 le incluye entre sus funciones, las de "INSPECCIONAR E INVESTIGAR", lo relativo a operaciones que puedan afectar el patrimonio público, hecho lo cual, puede interponer las denuncias correspondientes si hubiese mérito para ello.

Por otro lado, de conformidad con lo estauído en el Artículo 25 de la misma excerta legal, es de su incumbencia el examen de cuentas, cuyo propósito según lo indica el Artículo 27 siguiente en su acápite a), procura comprobar si las declaraciones de impuestos, demás tributos y otros ingresos han sido hechas ajustadas a la Ley. De ello se infiere, que si por un lado existe una información que puede ser confirmada, desmentida, cotejada o modificada con lo detallado en la declaración sobre impuestos, ingresos u otros tributos, puede la Contraloría apelar a la prueba pertinente, para la investigación que deba realizar.

Lo anterior encuentra respaldo en lo dispuesto en los artículos 38 y 39 de la Ley 32 de 1984 ya citada, que responsabiliza a la Contraloría General República de la fiscalización y vigilancia, para que los tributos e ingresos que correspondan al Fisco ingresen en forma expedita. Pudiera pensarse que tal facultad opera solo en cuanto a los funcionarios públicos, pero es el caso de que los ingresos que puedan dejar de pagar los particulares, ya actuen como personas natural o jurídica, también pertenecen al Estado y se hace necesario fiscalizar su correcta tributación, a fin de evitar un enriquecimiento ilícito, mediante el ocultamiento, separación o exclusión de bienes y beneficios que podrían incrementar los ingresos estatales vía el pago de impuestos o tasas.

Por su parte, el artículo 81 de la Ley Orgánica comentada, indica que los "servidores públicos prestarán a la Contraloría General la cooperación que ésta solicite en el cumplimiento de sus atribuciones y le suministrarán los informes, documentos, registros y demás elementos de juicio que requieran con tal finalidad".

La lectura de ésta norma que también puede considerarse de caracter especial, por la importancia de las funciones atribuidas a la Contraloría General, pone de manifiesto el interés del legislador en dotar a esa entidad de todos los mecanismos, instrumentos jurídicos y materiales, que le permitan el desempeño cabal de sus responsabilidades, frente a todos los demás estamentos gubernamentales. La reserva que establece el Artículo 722 del Código Fiscal y que representa una garantía para los particulares contribuyentes, resulta una restricción cuyo imperio ha de encarar el interés público y social, representados en la gestión de la Contraloría General, por lo cual debemos entender que el primero de esos intereses, es decir, el de los particulares debe replegarse ante el de los asociados en general.

- -

Lo medular resulta entonces determinar si la especialidad, que es una característica de que gozan las normas confrontadas, (Art. 722 del Código Fiscal frente a la Ley 32 de 1984), permite que haya disminución de la reserva o confidencialidad de las declaraciones de empresas, sociedades comerciales, industriales y de personas jurídicas o naturales, frente a la necesidad de comprobar que sus declaraciones de rentas y otras informaciones relacionadas con tributaciones o ingresos que generan impuestos, han sido adecuadamente hechas, de tal suerte que están llegando al tesoro público, los dineros que realmente deben recaudarse o si conforme a las declaraciones examinadas, se percibe insuficiencia de ingresos para la adquisición legítima de bienes o riquezas de los que se ostenta sin poder justificar legalmente su procedencia.

Entendemos perfectamente el interés del legislador frente a la confidencialidad de los documentos y de los informes de los contribuyentes, no obstante, en la escala de valores, prima el interés público por afectar a todos en general.

Así dejamos contestada la consulta y esperamos que hayamos podido definir la procedibilidad de la cooperación pedida.

Del Señor Director General, atentamente.

Lic. Donatilo Ballesteros.
PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION.

VB/DB:au