

Al presentar ésta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Magister de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al Centro de Documentación y Biblioteca, para que haga de ésta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo con que se realice cualquier copia de ésta tesis, dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando la reproducción no suponga ganancia económica.

También otorgo permiso a la Universidad Andina Simón Bolívar para la publicación de la presente tesis, manteniendo mis derechos de autor, hasta por un periodo de 30 meses después de su aprobación.

Fátima Patricia Cruz Herbas

La Paz, 25 de mayo de 2011

Introducción

La información en términos generales representa un instrumento de poder, aquel ciudadano depositario de mayor información, tiene ventajas comparativas respecto a los demás que no cuentan con dicha información; es ante el reconocimiento de esta ineludible verdad que he evidenciado que la información tributaria que cada uno de los contribuyentes deposita ante el Servicio de Impuestos Nacionales es, a nivel económico, un elemento distintivo e individual, y en muchos casos puede significar un elemento de éxito.

La Administración Tributaria periódicamente recibe de los contribuyentes información contenida en documentos tales como: Declaraciones Juradas, Libros de compra y venta IVA, Estados Financieros, Inventarios y otros, a través de los cuales se puede conocer aspectos sobre la producción, mercados, e inclusive se puede obtener información tan relevante para una empresa, como por ejemplo: su nómina de clientes, o reconocer cuáles son sus abastecedores principales; necesariamente esta información es exclusiva y única para cada empresa, y además representa un valor económico.

La información cedida al Servicio de Impuestos Nacionales, sólo para efectos tributarios, tiene valor en sí misma, a partir de ella se puede provocar casos de competencia desleal, ya que conocer el *Know How* de una industria, revela verdaderos secretos industriales.

El transferir, divulgar, o simplemente ceder la información a *terceros*, representa un riesgo; tanto para el contribuyente como para la institucionalidad del sistema tributario; lo cual ha sido advertido y será detalladamente estudiado.

Por consiguiente, el manejo de la información de los contribuyentes a cargo de la Administración Tributaria no es irrelevante, todo lo contrario, se pretende demostrar cuán trascendente y primordial es guardar bajo confidencialidad la información tributaria, salvo ciertas excepciones previstas en norma.

Así pues, en los párrafos precedentes he reflejado cuáles han sido las inquietudes que me han conducido a tomar ésta opción temática, en la que se cuestiona cuál el sentido, alcance y efectividad

de las normas del Código Tributario, que establecen el derecho del contribuyente y la obligación de la Administración Tributaria de mantener bajo confidencialidad la información individual obtenida para fines tributarios.

A un nivel más específico, el presente trabajo busca alcanzar los siguientes objetivos:

- Clarificar desde la construcción doctrinal, el contenido y la justificación del derecho de confidencialidad de la información de los contribuyentes, a partir del reconocimiento de los bienes jurídicos protegidos, para posteriormente contrastarlo con el derecho de acceso a la información.
- Destacar la importancia de los principios generales del derecho en materia tributaria, a efectos de establecer el límite del ejercicio de las potestades del Estado, precautelando así el respeto a los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.
- Estudiar el Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y sus excesos frente al derecho de confidencialidad de la información tributaria, así como el Instituto del Hábeas Data y sus implicancias respecto al tema.
- Analizar el contenido normativo del artículo 67 del Código Tributario, la aplicación de éste precepto a casos concretos de solicitudes de información, y de esta manera no perder de vista la realidad práctica de la presente temática.
- Estudiar el tratamiento normativo del manejo de la información tributaria en la Legislación Comparada, y el desarrollo de los sistemas de intercambio de información entre las distintas Administraciones Tributarias a través de la suscripción de convenios.

Para abordar este estudio, se hará uso del método teórico dogmático, que consistirá en la revisión crítica y comparativa de la literatura que sobre el tema se haya publicado en medios escritos y electrónicos; lo cual me permitirá una aproximación teórica e interpretativa al tema y contribuirá a determinar el sentido y alcance de las disposiciones normativas; a su vez, se empleará el método empírico, a través del cual se indagará sobre la efectividad o cumplimiento de las indicadas normas, en la realidad concreta de la Administración Tributaria. Para concluir con los métodos utilizados en la investigación dogmática, se pone de manifiesto que se hará uso del método comparativo, que implica el estudio sistemático de similitudes y diferencias existentes entre institutos jurídicos de dos o más Legislaciones, y finalmente se recurrirá al análisis jurisprudencial, es decir, de las sentencias que existiesen sobre el tema en nuestro país, o a nivel de la Legislación Comparada.

Este estudio se presentará en cuatro capítulos; el primer capítulo tiene por objeto el análisis de los bienes jurídicos protegidos por la confidencialidad de la información tributaria, dando a conocer sus alcances, relevancia económica y cuál el límite de la reserva; para terminar con el análisis dual entre el derecho a la intimidad y/o privacidad, y el derecho de acceso a la información.

En el segundo capítulo, en un contexto jurídico riguroso se analizarán principios generales del derecho, como el de Legalidad, Confianza Legítima y Seguridad Jurídica, atendiendo a la relación que cada uno de ellos tiene con el tema que se estudia; al mismo tiempo, en procura de realizar la ponderación objetiva entre dos derechos en conflicto, como son el de acceso a la información y el derecho a la intimidad y privacidad, se estudiará el Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y la Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz ensayando visualizar las repercusiones ante los contribuyentes y el manejo de su información, aspecto que incidiría negativamente en el ya desgastado sentido de imparcialidad del Sistema Tributario.

El tercer capítulo, pretende identificar las contradicciones y problemas fácticos en la interpretación y aplicación de las normas en la legislación boliviana, respecto al manejo de la información tributaria. A partir del estudio de casos prácticos, se pone en evidencia la imprecisión de la norma reconociendo, a su vez, atropellos a derechos fundamentales de los contribuyentes, bajo la proclama de transparencia de la gestión pública, que como se expondrá ampliamente está siendo desvirtuada en su inicial concepción.

Finalmente, el cuarto capítulo permitirá, desde una dimensión internacional, conocer las normas que prescriben sobre el manejo confidencial de la información tributaria en la Legislación Comparada; a su vez, se pone en evidencia la necesidad de intercambio de información y coordinación entre Administraciones Tributarias, a efectos de unificar sistemas y lograr disminuir el fraude y evasión fiscal; no obstante, en este capítulo es de central atención el análisis de los medios de seguridad del manejo de la información que se transfiere.

En efecto, bajo las consideraciones realizadas, se presenta un trabajo en el cual me involucro en un contexto sensible, y acaso perfectamente único como es la intimidad y privacidad de la información de los contribuyentes por su contenido económico; en consecuencia se procurará documentar y sustentar desde el punto de vista normativo y jurisprudencial la necesidad de la operatividad práctica de la norma.

Derechos y garantías de los contribuyentes respecto a su Información

Introducción

Los derechos de las personas han merecido atención y estudio por parte de pensadores y principalmente por parte de investigadores y estudiosos del derecho, pero a raíz de la especialidad e independencia de las áreas del Derecho como el Derecho Tributario, cabe la distinción de los derechos de los contribuyentes en particular y así tener establecidos cuáles son los instrumentos jurídicos que garantizan su cumplimiento.

El presente capítulo, permitirá conocer de manera general cuáles son los derechos y garantías de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria; para ahondar posteriormente en el estudio de dos derechos como son: el derecho de acceso a la información y el derecho a la intimidad y privacidad que derivan en la obligación por parte del Servicio de Impuestos Nacionales de mantener en confidencialidad y reserva la información recepcionada y que guarda en custodia para uso específicamente tributario, y cuyo titular es únicamente el contribuyente.

Previamente a realizar el análisis más específico de la confidencialidad de la información tributaria, se expondrá, cómo se ha venido configurando y cuál el fundamento jurídico doctrinal del Derecho de Petición y el Derecho de Petición de Información.

Asimismo, en un siguiente numeral se conceptualizará el Derecho a la Intimidad y Privacidad, revisando los sustentos doctrinales que avalan su defensa como derechos fundamentales de los individuos, antepuestos a la existencia y poder del Estado de Derecho.

Continuando con el avance del capítulo, se hará la puntualización de lo que implica la privacidad económica y las repercusiones para los contribuyentes si acaso se divulgaría esa información que involucra aspectos económicamente sensibles de cada individuo y que puede tener efectos caóticos para una empresa a mediano o largo tiempo.

En este capítulo, también se revisará el ámbito de aplicación del derecho a la intimidad y privacidad y cuál es la garantía que la norma general y específica le otorga para su respeto y protección.

Para concluir con el primer capítulo, se identificará si evidentemente existe contraposición o antagonismo entre el Derecho de Acceso a la Información y el Derecho a la Intimidad y Privacidad de la información; a partir de ello se realizarán planteamientos para que se pueda coordinar la atención a estos dos derechos, sin que ninguno de ellos sea vulnerado tanto a nivel de redacción y sistematización de las normas, así como en el ejercicio de las funciones administrativas, principalmente tributarias, que deben vigilar el cumplimiento de estos dos derechos fundamentales recogidos en la Nueva Constitución Política del Estado, Código Tributario, y en otras normas de la legislación boliviana vigente.

1. Sobre los derechos y garantías de los contribuyentes

En todo régimen jurídico deben coexistir derechos y obligaciones de los entes estatales, los que por un principio de representación, tienen la tarea de promover estos aspectos también hacia los particulares, es decir hacer respetar sus derechos y sus deberes, todo enmarcado en un cíclico desenvolvimiento. Así se rescata lo señalado por Osvaldo H. Soler que dice: *“Por imperio de disposiciones normativas creadoras de tributos surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos constitutivos de una relación especial denominada relación jurídica tributaria...”*¹

Ciertamente lo que expresa el autor Osvaldo H. Soler ha sido recogido por todos aquellos países que han optado por un Estado Democrático de Derecho, siendo así que Bolivia en la sistematización de su Código Tributario recoge los elementos de la relación jurídica tributaria plasmándose en su actividad diaria.

Esta relación jurídica implica la existencia de un sujeto activo, que es el Estado, en ese sentido, el artículo 21 del Código Tributario en concordancia con el artículo 3 parágrafo I del Decreto Supremo No. 27310 que lo reglamenta, textualmente dispone:

(...) El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuya facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado (...)²

Por su parte, el artículo 22 del citado cuerpo legal señala que el contribuyente es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

¹ Osvaldo H. Soler, *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires Tucumán, Editorial La Ley, 2001, p. 2.

² Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 21.

De lo transcrito, se observa que la condición de sujeto activo de la relación jurídica tributaria recae únicamente en el Estado, que sólo en mérito al sistema de delegación y por razones de orden administrativo esta condición es ejercida por las administraciones tributarias departamentales y municipales (Servicio de Impuestos Nacionales S.I.N., Aduana Nacional de Bolivia y Municipios), constituyendo estas últimas en operadores del Estado, aclarando que en ningún caso significa que el Estado por efecto de delegación pierda su calidad de sujeto activo, asimismo, aclarar que el contribuyente o sustituto es el sujeto pasivo, por lo que sujetos diferentes a los indicados se constituyen en *terceros* ajenos a la relación jurídica tributaria.

A partir del establecimiento de derechos y obligaciones recíprocos, tanto en el Código Tributario como en otras normas de carácter reglamentario lo que se buscó es lograr el equilibrio de las relaciones de la Administración Tributaria con sus administrados, en este caso con los contribuyentes, así también lo expresa el Dr. Soler:

(...) En un Estado de derecho, coexisten, por un lado, la personalidad del Estado y por el otro, la personalidad del individuo. El individuo tiene un conjunto de derechos que debe ser respetado por el Estado en el ejercicio de su actividad, pues si así no lo hiciere, invadiendo la esfera jurídica del individuo, el acto administrativo es un acto contra derecho, es decir, un acto ilícito (...)³

La actual Constitución Política del Estado prevé la inclusión taxativa de derechos civiles de los bolivianos y bolivianas, con lo cual queda plasmado de forma más precisa los derechos y garantías que tienen los ciudadanos y por analogía los contribuyentes, dentro de la relación jurídica tributaria.

El Código Tributario Boliviano, aprobado mediante Ley N° 1340 vigente desde el año 1992 hasta noviembre de 2003, ha omitido referirse a los derechos y garantías del sujeto pasivo, lo cual refleja el poco interés que se tenía al respecto, dejando a los contribuyentes en muchos casos impedidos de reclamar la atención de sus derechos.

El Código Tributario vigente, aprobado mediante Ley N° 2492 de 2 agosto de 2003 ha enumerado los derechos del sujeto pasivo en su artículo 68, resumiéndolos en diez aspectos a conocer:

- (...)1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos.
2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.
3. A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas.
4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la administración

3 Osvaldo H. Soler, *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires Tucumán, Editorial La Ley, 2001, p. 37.

tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria, con excepción de lo establecido en el artículo 67...

5. A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la Administración Tributaria.
6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del Código.
7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.
8. A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
9. A la acción de Repetición conforme lo establece el presente Código.
10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16 de la Constitución Política del Estado (...) ⁴

De los derechos alistados, tal cual figura en el artículo 68 transcrito, se profundizará en el examen y estudio del numeral 4, precisamente por ser el derecho en cuya aplicación y respeto se han identificado deficiencias. Cabe admitir, sin embargo, que el Código Tributario al contemplar estos derechos, en principio subsana la omisión que tuvo el Código Tributario abrogado y sin duda ésta es la mejor prueba del avance de la legislación boliviana y del sistema tributario en el reconocimiento de los derechos y garantías del contribuyente, no como un enunciado lírico, ya que al figurar en la norma, permitirá al contribuyente solicitar su cumplimiento.

De manera general, para lograr que de forma eficaz y efectiva funcione dicha dinámica, es importante que los derechos de los contribuyentes y las obligaciones de la Administración Tributaria, no solamente se encuentren plasmados en la norma, sino que estén bien configurados y delimitados, lo cual ha representado ciertos inconvenientes porque muchos derechos de los sujetos pasivos simplemente han sido plasmados en el texto, pero en la práctica, la Administración Tributaria por acción, y en más de los casos por omisión, no los ha respetado.

El desconocimiento de procedimientos internos y la burocracia aún existente en la Administración Tributaria, deja a los sujetos pasivos y a la sociedad en general de cierta manera en indefensión, porque muchas veces no se ha reglamentado cuáles son los medios o ante quien se puede acudir para expresar sus solicitudes, y esto más que todo se ha suscitado, en el caso del Servicio de Impuestos

⁴ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 68.

Nacionales porque al ser la propia institución la que recepciona las solicitudes en primera instancia, no hay en esta etapa una autoridad imparcial que no tenga dependencia material con la institución y por ende pueda precautelar los derechos del contribuyente.

Evidentemente, importa que se conjuguen ambos intereses: el interés social y el respeto a las garantías individuales, donde ninguna obligación que surja como de interés social, cual es el pago de tributos para procurar bienestar a la sociedad en su conjunto, pueda ser opuesta a los derechos y garantías del contribuyente que se encuentran plasmados en la Constitución Política del Estado y en el propio Código Tributario; tal es el caso del manejo de la información que es entregada por los contribuyentes al Servicio de Impuestos Nacionales, debiendo ser utilizada sólo para fines tributarios.

Como se podrá estudiar en el capítulo referente a la legislación comparada, los derechos y las garantías del contribuyente en otras legislaciones han merecido especial pronunciamiento por parte de las administraciones tributarias, incluso se han emitido normas específicas y separadas de los códigos o leyes que regulan los aspectos operativos y esto a razón de la especificidad que representa el manejo de derechos y garantías, mucho más cuando en los últimos años se ha enfatizado en buscar la igualdad del contribuyente ante el Poder del Estado.

Los gobernantes, haciendo uso del poder que reviste al Estado a lo largo de la historia, han utilizado sus facultades arbitrariamente, llegando en muchos casos a vulnerar los derechos de los ciudadanos, puesto que antiguamente no se contaba con los mecanismos para solicitar su respeto y tampoco estaban normadas las garantías que permitiesen que los derechos sean cumplidos, bajo apercibimiento o sanción que origine su desacato.

Ante la inexistencia de los instrumentos normativos para que los particulares hagan uso de sus derechos, se ha configurado el Derecho de Petición, cuyo respaldo doctrinal y sucesivo desarrollo se pasa a explicar.

1.1. Derecho de petición

La Petición de Derechos o Derecho de Petición, conforme señala la doctrina tiene origen en Inglaterra (1628), a raíz de una controversia entre el Parlamento y Carlos I que termina con el reconocimiento, a partir de ello, de los requerimientos que los súbditos realizaban ante los gobernantes. Posteriormente en el año 1689 se conoce el *Bill of Rights*, Declaración de Derechos; que es un antecedente importante al establecer cinco postulados del derecho constitucional como son: a) La Separación de Poderes, b) Derecho de Petición, c) La aprobación por parte del Congreso de la Fuerza Militar para mantener la paz de un Estado, d) Prohibición de infligir torturas, castigos crueles y otros semejantes, degradantes de las personas y e) Inviolabilidad e inmunidades parlamentarias.

Conocido el antecedente del Derecho de Petición, he rescatado el siguiente concepto sobre el señalado derecho: *“Es un derecho fundamental, de origen constitucional que posibilita el acceso de las personas a las autoridades públicas y privadas y obliga a éstas a responder prontamente lo requerido por los solicitantes”*.⁵ También en nuestro país el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia Constitucional N° 0189/2001- R de 07 de marzo de 2001, ha expuesto el siguiente concepto sobre Derecho de Petición:

*(...) el derecho de petición (es) la potestad, capacidad o facultad que tiene toda persona de formular quejas o reclamos frente a las conductas, actos, decisiones o resoluciones irregulares de los funcionarios o autoridades... así como el de elevar manifestaciones para hacer conocer su parecer sobre una materia sometida a la actuación de la administración o solicitar a las autoridades información; en sí es una facultad o potestad que tiene toda persona para dirigirse individualmente o colectivamente, ante la autoridad o funcionario público, lo que supone el derecho a obtener una pronta resolución, ya que sin la posibilidad de exigir una respuesta rápida y oportuna carecería de efectividad el derecho (...)*⁶

Este instituto es una garantía de todo ciudadano para poder relacionarse con los servidores públicos y por ende con las instituciones públicas y privadas, procurando un mecanismo de participación, control público a la actividad estatal y también para que la transparencia de la gestión sea verificable en cualquier momento, donde la información que proporcionan las autoridades debe ser veraz, imparcial e inalterada, aún en situaciones de conflicto social o alteraciones al orden democrático y de Derecho.

Por tratarse de derechos constitucionales, el artículo 24 de la Constitución Política contempla: *“Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario”*.⁷

El Derecho de Petición también ha sido plasmado en las Constituciones Políticas de otros países, de las que me permito citar:

- » Argentina, en su artículo 14: *“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, a saber (...) de peticionar a las autoridades ...”*⁸
- » Ecuador, en su capítulo 6, Derechos de Libertad, artículo 67, numeral 23: *“El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuesta motivadas”*.⁹
- » Costa Rica, en su artículo 27: *“Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante*

5 Bartomeu Colom Pastos, El Derecho a Petición, Madrid, Universitat de les Illes Balears y Marcial Pons 1997, p. 17.

6 Sentencia Constitucional 0189/2001-R, 7 de marzo 2001.

7 Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 24.

8 Constitución Política de Argentina, artículo 14.

9 Constitución Política de Ecuador, artículo 67.

cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho a obtener pronta resolución".¹⁰

- » El Salvador, en su artículo 18: *"Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto"*.¹¹
- » Honduras, en su artículo 80: *"Toda persona o asociación de personas tiene el derecho de presentar peticiones a las autoridades ya sea por motivos de interés particular o general y de obtener pronta respuesta en el plazo legal"*.¹²

La Ley de Procedimiento Administrativo, Ley N° 2341 de abril de 2002, por su parte señala en su artículo 16, que los administrados tienen derechos frente a la Administración Pública y alista al derecho de petición, bajo el siguiente texto: *" a) A formular peticiones ante la Administración Pública, individual o colectivamente"*.¹³

Consiguientemente el Derecho de Petición ha sido un instrumento de comunicación entre los ciudadanos y los gobernantes, en nuestros días se constituye en un derecho de primera generación, porque a través de él se exterioriza la libertad de expresión de las personas, pero la relación con el presente trabajo surge cuando nos referimos al Derecho de Petición de Información que se pasa a explicar.

1.2. Derecho de petición de información

En la doctrina, el Derecho de Petición de Información ha merecido mayor atención que el Derecho de Petición general, toda vez que las solicitudes de información hechas a la Administración Pública en muchos casos han sido cuestionadas y observadas, por lo que se ha analizado que el derecho de acceso a la información requiere límites; esto se desprende de las equivalencias entre los derechos y obligaciones, cuando al realizar la petición de información cada individuo proclama el respeto de un derecho que es el de ser informado como miembro de un Estado, pero paralelamente este mismo ciudadano tiene otro derecho de un mismo rango constitucional y de igual manera protegido, como es el derecho a su intimidad y privacidad.

Es en virtud a la existencia de derechos contrapuestos que el Derecho Administrativo ha delimitado cuándo un acto administrativo es susceptible de ser divulgado y otorgado y en qué casos no procede esta entrega.

Los actos de la Administración Pública, por los que se asegura la continuidad y funcionamiento del aparato estatal, deben cumplir requisitos de existencia, validez y eficacia, ya que a tiempo de que se emiten comienzan a producir efectos vinculantes y obligatorios; por lo que se debe distinguir con

¹⁰ Constitución Política de Costa Rica, artículo 27.

¹¹ Constitución Política de El Salvador, artículo 18.

¹² Constitución Política de Honduras, artículo 80.

¹³ Ley de Procedimiento Administrativo, Ley Nro. 2341 de abril de 2002, artículo 16.

referencia a quiénes ocurren estos efectos, y cuándo cesan o se extinguen dichos efectos.

La existencia del acto administrativo refiere a los elementos de competencia, legalidad y forma; su validez se desprenderá del cumplimiento de los requisitos señalados, en cambio los actos administrativos serán eficaces cuando se haya cumplido con la publicación o la notificación, dependiendo si se trata de actos administrativos cuyos efectos son generales, caso en el que deberán ser publicados para ser vinculantes y obligatorios; entre estos actos están las leyes u otras disposiciones de mejor jerarquía, por otro lado encontramos a los actos administrativos que conciernen y afectan únicamente a particulares, los que para ser eficaces sólo ameritan ser notificados.

Esta diferenciación ha sido plasmada en la Sentencia C-949 de la Corte Constitucional de Colombia que al texto señala:

(...) El acto administrativo que no haya sido publicado o notificado será un acto ineficaz, esto es que no producirá efectos, lo que no quiere decir, desde luego, que sea nulo o inexistente. El acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según se trate de actos de contenido general y abstracto o de actos de contenido particular y concreto, respectivamente (...)¹⁴

De manera muy precisa, la Sentencia Constitucional C-949 transcrita, así como la doctrina general hace la distinción entre la obligatoriedad de publicación o de notificación, dependiendo si se trata de actos de contenido general o de contenido particular y concreto.

Expuestos algunos conceptos de Derecho Administrativo, que a manera de preámbulo nos aclaran cuándo surge la obligación de publicación de los actos administrativos, nos referiremos a aquella información a la cual se puede acceder, sin ningún requisito por parte del interesado, ya que se entiende que esta información es de conocimiento público.

La obligación de otorgar información pública, por parte de los funcionarios no tiene limitante ni requisito previo; ya que cumplidos los trámites de la publicación del acto administrativo, sea que se trate de una Ley o un Decreto u otra norma de menor jerarquía, no existe impedimento que restrinja a los ciudadanos acceder a la misma.

Por otra parte, tratándose de actos administrativos que son particulares, por no decir individuales la diligencia que integrará al acto administrativo con el particular a quien está dirigido, es precisamente la notificación, lo que constituirá la publicidad de este acto individual, siendo este mecanismo de relacionamiento directo y de carácter específico, a partir del cual se producirán los efectos jurídicos respectivos.

¹⁴ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-949 del 31 de mayo de 2000, M. P. Fabio Morón Díaz, p. 267.

Realizada la notificación con el acto administrativo particular se podrá crear, extinguir o modificar el derecho o la obligación de un particular, teniendo esta persona la posibilidad de solicitar en cualquier momento información sobre este acto, ya sea sobre su contenido o sobre las circunstancias que ameritaron su emisión; el particular que se lo denominará interesado, o en el campo tributario contribuyente, siempre gozará de este derecho pudiendo apersonarse a la Administración Tributaria a efectos de consentir en ella o impugnarla, según el caso.

Salvando esos dos supuestos hay un tercer caso, en el que un particular solicita información sobre la cual no fue notificado, es decir información relativa a otra u otras personas, cuyo contenido puede involucrar datos familiares, económicos, jurídicos u otros y afectar al directo interesado.

En el ámbito tributario nos referimos a aquellas personas que no son parte de la relación jurídica tributaria siendo en definitiva *terceros* ajenos a esta relación, donde puede surgir una situación complicada de dirimir porque el *tercero* siendo ajeno solicita información al amparo de su derecho de petición de información, pero este derecho lo ejerce contra el derecho a la intimidad y privacidad del titular de la información solicitada. Sin embargo, cuando no se presenta esta contraposición de derechos, el derecho de petición de información merece ser atendido por las instituciones públicas a través de un pronunciamiento oportuno, ya sea que se resuelva en cualquiera de los sentidos señalados, es decir aceptando o negando la solicitud; caso contrario se estuviese desconociendo el alcance de un precepto constitucional y un derecho fundamental.

Finalmente, se dirá que la excepción al Derecho de Petición de Información debe invocarse únicamente cuando mediante una ley especial, se determine que cierto tipo de información merece resguardo y por consiguiente los funcionarios públicos están obligados a su reserva y confidencialidad. En este contexto el uso que se le da a este instrumento excepcional que es el de reserva, debe estar respaldado por norma y la institución pública o privada al emitir respuesta debe asegurarse de que su pronunciamiento sea fundamentado, además que será preciso identificar cuál es la norma que determina la reserva o confidencialidad.

La Administración Pública o en el caso específico la Administración Tributaria podrá pronunciarse en sentido de rechazar la solicitud de información cuando entienda de manera fundamentada y sustentada que la solicitud expone el derecho a la intimidad y privacidad del contribuyente titular de los datos, por lo que es importante que quede claro las implicancias del derecho a la intimidad y las repercusiones que puede tener en una persona natural o en la empresa cuando hablamos de personas jurídicas.

Hasta este momento, en el desarrollo de este trabajo se ha procurado que se tenga cabal conocimiento de lo que implica en la doctrina el Derecho de Petición y principalmente el Derecho de Petición de Información, y esto con la finalidad de reconocer su importancia y visualizar sus alcances

que como se expuso, no sobrepasan ni anulan de forma alguna al derecho a la intimidad y/o privacidad de las personas.

Pues bien, es menester para continuar con el desarrollo del trabajo, adentrarnos en los conceptos de intimidad y privacidad, para así poder cuestionar hasta donde nuestra legislación procura y precautela la confidencialidad de la información tributaria, cuyo bien jurídico protegido es precisamente la intimidad y/o privacidad de los contribuyentes.

1.3. Derecho a la intimidad y/o privacidad

1.3.1. Conceptualización

No se puede desconocer que el bien jurídico que tutela la confidencialidad de la información tributaria del contribuyente como una garantía para éste, es el derecho a la intimidad y/o privacidad, y con el objeto de ingresar al análisis de este derecho fundamental, previamente me detendré para explorar en aquellas definiciones que se han vertido sobre el término *intimidad*, es así que transcribo las que he considerado más relevantes:

(...) Derecho que todas las personas tienen de que sea respetada su vida íntima, a efectos de que nadie pueda entrometerse en la existencia ajena publicando retratos, divulgando secretos, difundiendo correspondencia, mortificando a otro en sus costumbres y perturbando de cualquier otro modo su intimidad. Según modernas corrientes doctrinales y jurisprudenciales, quien infringiese esa norma, aun no mediando dolo ni culpa, incurrirá en responsabilidad civil y estaría obligado a resarcir el daño causado (...) ¹⁵

Además del concepto transcrito, se vio por conveniente rescatar la percepción que manifiestan los autores Pierini, Lorences y Tornabene, citados por Tiberio Torres Rodas en su libro: *La protección a la intimidad en el Derecho Tributario*, señalando que intimidad es: “...el poder o potestad de tener un dominio particular, papeles privados, ejercer actividades, tener contactos personales y pensamientos que no trascienden a terceros, en virtud del interés personal de no hacerlos públicos cuando se trata de hechos privados o datos sensibles de las personas” ¹⁶

También la jurisprudencia emitida por la Procuraduría de San José de Costa Rica ha señalado:

(...) La Administración debe abstenerse de suministrar información que resulte confidencial en razón del interés privado presente en ella. La divulgación de esa información puede afectar los derechos de la persona concernida y concretamente, el derecho a la intimidad, entendida como el derecho del individuo a tener una esfera de su vida inaccesible al público, salvo voluntad contraria del interesado (...) ¹⁷

¹⁵ Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta S.R.L., Argentina, p. 314.

¹⁶ Tiberio Torres Rodas, *La Protección de la intimidad en el Derecho Tributario*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, Ediciones Abya Yala, 2007, p. 25.

¹⁷ Procuraduría de San José de Costa Rica, Dictamen N. C. 174-2000 de 4 de agosto de 2000.

Es preciso, que a tiempo de desarrollar este numeral me refiera también a la comprensión y alcance del término *privacidad*; respecto al cual debo señalar que a través del estudio que se realizó no se pudo encontrar una diferencia tácita con el concepto de intimidad ya que la mayoría de los autores entienden que son palabras equivalentes en su significado, utilizando de manera indistinta expresiones como: *esfera privada, vida privada o ámbito privado*, sin embargo se rescata lo señalado por el Dr. Rubén Flores Dapkevicius, que al texto dice: “*Es privado, porque pertenece a la esfera personal de las personas y, en tanto esas acciones no afectan a terceros, se rigen por el principio de libertad. Íntimo se refiere al ámbito personal que no es o no debería ser conocido por los demás*”.¹⁸

Por los conceptos señalados precedentemente y a efectos del desarrollo de este trabajo, los términos de intimidad y privacidad serán utilizados indistintamente; centrando nuestra atención en el reconocimiento del valor intrínseco de la intimidad y/o privacidad de la información de los ciudadanos para en definitiva motivar nuestro cuestionamiento a la eficacia y efectividad de la norma que resguarda la confidencialidad de la información de los contribuyentes.

En el análisis de los conceptos transcritos, se indica que la intimidad es un derecho personalísimo y que se opone al Estado y a los demás, pero me permitido acotar a su vez, que todo lo referente al patrimonio y economía de una persona también representa y hace a su intimidad, no siendo importante saber si nos referimos a personas naturales o jurídicas que por analogía respecto a sus derechos ambas tienen la misma calidad ante las normas jurídicas. La doctrina sin embargo, no ha podido concluir respecto a las repercusiones que tienen los datos económicos, en sí mismos, en el ámbito de la intimidad de las personas; ciertamente estos datos revelados de manera agregada, sin individualizar al titular, no provocan mayores conflictos, pero el problema surge cuando estamos ante información individualizada que nos da a conocer esferas del individuo realmente importantes.

Como se puede evidenciar, queda bastante marcada la columna temática que persigue este estudio por lo que seguidamente se denotará cuán importante es incluir la información económica en el ámbito de la intimidad de las personas y siendo aún más puntuales la información empresarial.

1.3.2. Ámbito de aplicación

Una persona tiene la libertad de considerar a varias facetas de su vida como íntima, pero por la importancia y las repercusiones que en la actualidad tiene, el objetivo de este trabajo fija la atención en el aspecto patrimonial de la vida de una persona, precisamente porque el Servicio de Impuestos Nacionales tiene la potestad de investigar y fiscalizar todo movimiento económico de los contribuyentes, por lo que se requiere esclarecer si este aspecto toca e involucra a la intimidad de las personas por

¹⁸ Rubén Flores Dapkevicius, *Manual de Derecho Público, Derecho Constitucional*. Tomo I. Editorial Montevideo Buenos Aires. Editor Julio Cesar Faire, pp. 319 y 320.

consiguiente en el numeral siguiente se estudiará como se configura e instrumentaliza la garantía y protección que la Administración Tributaria otorga a este derecho.

La intimidad de las personas les da el mandato de poder ser las únicas que decidan el uso que se da a su información, lo contrario es que den el consentimiento y autorización del manejo de sus datos personales, lo cual no se cumple, cuando arbitrariamente el Estado haciendo uso de su poder de investigación y amparado en el derecho de información invade su vida íntima. Este aspecto ha sido estudiado por varios autores que revisaron el tema, y por su parte la jurisprudencia también manifiesta que el consentimiento y asentimiento que los titulares de la información den para el manejo que hagan de la misma es un requisito *sine quanon*, sin el cual se estuviese frente a una eventual transgresión de derechos humanos.

La salvaguarda que se da a la información de trascendencia económica, no tiene su fundamento sólo por ser información económica en general, sino que está vinculada a una persona en particular y a su intimidad, por lo que no puede ser libremente utilizada, creando y generando la susceptibilidad que ante un mal uso, produciría perjuicio a su titular.

(...) El derecho a la intimidad, dentro del campo específico que estudiamos y que es el del manejo de la información por parte de las administraciones tributarias, es aquel que se orienta a proteger a la persona (natural o jurídica) en la información referida a ella, y que consiste en datos que son de aquellos que tienen que ver con su privacidad (...) ¹⁹

Se debe llegar a la comprensión de que la información que los contribuyentes ceden voluntariamente a la Administración Tributaria es sensible, repercute en la capacidad competitiva de una empresa y está ligada directamente a su intimidad, a pesar de ello, la norma tributaria señala que los sujetos pasivos están autorizando su manejo sólo para funciones y procedimientos tributarios, lo cual ya otorga al ente recaudador como es el Servicio de Impuestos Nacionales el marco jurídico límite para el uso de la información sin que se estuviesen vulnerando derechos.

La intimidad de las personas puede estar expuesta a *terceros*, de varias maneras, no siendo limitativo que se trate de una expresión escrita o documentada como es la Declaración Jurada o la presentación de Estados Financieros. Siendo cautelosos con el derecho de los demás, será importante reconocer en este trabajo que el desbordante deseo de información puede perforar de muchas maneras la intimidad de una persona, ejemplificando lo aseverado se tiene el caso de la información que los contribuyentes otorgan a la Administración Tributaria a través de sistemas informáticos recientemente incorporados en los procedimientos tributarios, Sistema Da Vinci, Galileo, Facturación Electrónica y otros; esta información ciertamente también contiene aspectos íntimos de

¹⁹ Tiberio Torres Rodas, *La Protección de la intimidad en el Derecho Tributario*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, Ediciones Abya Yala, 2007, p. 28.

una persona y merece resguardo de confidencialidad.

El Código Tributario, en su artículo 100 y siguientes prevé la posibilidad de que el Servicio de Impuestos Nacionales ejecutando su función de control, fiscalización e investigación pueda solicitar y acceder a información que tenga trascendencia tributaria, no únicamente documental sino también puede ingresar al sistema informático del contribuyente y contar con cuanta información tenga repercusión tributaria.

Aparentemente, y de la comprensión del párrafo precedente se puede pensar que la Administración Tributaria tiene facultades excesivas e invasivas, ya que puede traspasar cuanto sistema informático tenga una empresa sólo con el propósito de obtener información, pero lo cierto es que son facultades que responden al objetivo de asegurar la recaudación y prevenir el fraude tributario. Estas facultades han sido plasmadas no sólo en el Código Tributario Boliviano, ya que es importante manifestar que en legislaciones como la española estas facultades son aún más amplias; la Ley General Tributaria Española, prevé entre sus atribuciones de inspección:

- » Examen de la documentación
 - Información soportada en medios electrónicos
 - Auditorías informáticas
- » Acceso a los locales del inspeccionado
- » Presencia del inspeccionado ante la inspección
- » Auxilio de las fuerzas de seguridad

Por consiguiente, iniciada la auditoría informática, los medios utilizados varían en la aplicación de herramientas informáticas como el Datawarehouse (Zújar), Redes neuronales, etc. Estas funciones las realizan especialistas en fiscalización informática, ya que la tendencia a nivel de la Comunidad Europea en general y en España en particular, es masificar el control, considerando que las empresas continuamente vienen creando nuevos mecanismos para defraudar al fisco.

Como se pudo conocer, la Legislación Española, no establece límites en cuanto a la información que obtiene, excepto el principio de congruencia que refleja que toda gestión de información debe estar en función a necesidades específicas y debe existir proporcionalidad entre lo que se obtiene y el fin que se le va a dar; en mi posición este principio es subjetivo, puesto que ante operativos de inspección de gran envergadura toda información puede tener trascendencia tributaria directa o indirecta.

El contribuyente al ser sujeto pasivo de operativos de verificación y fiscalización, se encuentra indefenso, y justifico esta aseveración, siempre desde el enfoque del presente estudio; toda vez que la información del contribuyente está expuesta y con ello al descubierto muchos aspectos económicos y

que pueden constituir verdaderos secretos industriales o comerciales; puede parecer una exageración comparar las prácticas españolas con lo que sucede en nuestro país, porque debemos reconocer que no contamos con medios de fiscalización informática profunda, pero aún encontrándonos con incipientes métodos de investigación informática en los operativos de fiscalización que en la actualidad se practican, se puede ingresar al sistema de una empresa, analizar y *escudriñar* en todos los documentos financieros y contables de la misma.

El Servicio de Impuestos Nacionales, consiguientemente, tiene en su poder información íntima de las personas naturales así como de las personas jurídicas, sean estas empresas o industrias, y el mal manejo que se haga de esta información puede repercutir negativamente en su economía como se pasa a explicar.

1.3.2.1. Información empresarial

De manera preliminar debe quedar claro qué comprende información empresarial; en este sentido se dirá: *“Es aquella que tiene carácter económico, es decir cuando está vinculada a las actividades de producción, distribución, cambio y consumo de bienes materiales, es por tanto una de las formas de información social”* ²⁰

La información empresarial ciertamente es diversa e involucra aspectos de conocimiento general y otra que es reservada; sobre esta última se pasa a exponer, ya que se encuentra vinculada al tema de estudio.

Toda empresa o industria tiene celosamente guardada información bajo la cual está sustentado el éxito de su emprendimiento, esta información es de tal importancia que se la ha denominado como secreto, que conforme señalan los autores Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino *“... es una información que contiene una fórmula un modelo o patrón, un compilado de datos, un programa, un método, técnica o procedimiento, o que está incorporada o contenida en un producto, dispositivo o mecanismo”* ²¹

Por consiguiente, conocido el concepto de información empresarial, cabe reconocer cuánta de esta información se encuentra en custodia del Servicio de Impuestos Nacionales en virtud a su facultad de recepcionar y capturar toda la información actualizada del contribuyente con trascendencia tributaria.

En ese contexto, se resume la información en la clasificación siguiente:

- » Información sobre producción: costos de producción o sobre la maquinaria, abastecedores especiales.

²⁰ Raúl Fernández Aedo, www.mailxmail.com

²¹ Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino, *Protección Jurídica de la información confidencial y de los datos científicos*, Editorial Lexis Nexis Argentina S.A.2007, Buenos Aires Argentina, p. 4.

- » Información sobre mercados y ventas: lista de clientes, reportes sobre ventas.
- » Información financiera: costos y beneficios, balances.

La clasificación del párrafo precedente tiene un fuerte componente en materia de competencia desleal, lo cual ha sido plasmado con esa intención; es decir esta información es considerada relevante para las empresas, a partir de la cual las más de las veces se origina y mantiene el éxito de una empresa, ya sea que ofrezca un producto o servicio. Tan pronto como se ha visualizado este hecho también se concluye que estos datos están en poder del SIN y por ello amerita nos detengamos en este análisis.

El contribuyente o más específicamente el representante legal o apoderado de una empresa entrega a la Administración Tributaria periódicamente la información señalada previamente y otra no detallada, ésta se presenta en documentos tales como Declaraciones Juradas, Libros de compras venta IVA, Estados Financieros y otros, a través de los cuales se puede deducir información como cartera de clientes de una empresa determinada o reconocer cuáles son sus abastecedores principales, lo cual representa un valor económico al interior de la empresa, inclusive a esta información se la ha llegado a denominar como un *activo intangible* por su preciado tratamiento en el mercado:

(...) Es útil a una empresa o persona pues representa una ventaja competitiva en el rubro de la actividad pertinente (...) son asimismo un elemento de individualidad de su establecimiento y no se desarrollan de manera igual en otras firmas (caso contrario, cesarían de ser secretos) y concurren a una mejor producción, a la disminución de costos y tiempos, al aumento de calidad y de venta de los productos o servicios (...)²²

(...) El valor fundamental que ha adquirido este activo intangible ha motivado que los países prevean en sus respectivas normas para su amparo, generalmente de conformidad a las disposiciones sobre competencia desleal (...)²³

A nivel de la industria y el comercio esta implícito que esta información merece un trato confidencial, que dicho sea de paso es estudiado y normado a través de la legislación principalmente sobre competencia desleal, sin embargo en Bolivia no se tiene un avance respecto a dichas normas y menos cuando se analiza las posibles repercusiones que se tendría cuando se prevé que esta información está en custodia de la Administración Tributaria.

A partir de esta información, se puede conocer el comportamiento económico del contribuyente y siendo más minuciosos se lograría entender el funcionamiento y vida de una empresa.

²² Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino, *Protección Jurídica de la información confidencial y de los datos científicos*, Editorial Lexis Nexis Argentina S.A.2007, Buenos Aires Argentina, p. 4.

²³ Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino, *Protección ...* p. 17.

La empresa privada en Bolivia todavía no se ha percatado del riesgo y dificultad que conlleva el manejo de su información por parte de la Administración Tributaria, ya que no han existido pronunciamientos como entidad productiva y tampoco han sugerido, en este caso ante el SIN mayores mecanismos de resguardo de su información, que en más de los casos han implementado al interior de sus empresas; por ejemplo con el personal en relación de dependencia, directores, incluso socios que se ven obligados a cumplir ciertas reglas en pro de mantener el carácter secreto de los conocimientos e información.

Otra de las razones por las que la información empresarial implica intimidad y privacidad, es porque existe dificultad para conseguirla, esta aseveración se la realiza toda vez que se pudo constatar que entre las reparticiones del Poder Ejecutivo únicamente el Servicio de Impuestos Nacionales ha podido centralizar la cantidad de información actualizada que custodia, ya que las otras entidades estatales obtienen información parcial y que responde a las funciones que desempeñan, es el caso de la Aduana Nacional que puede conocer todo lo relativo a las personas que realizan actividades de importación y exportaciones de mercaderías y otras actividades realizadas en las fronteras.

Pues bien, esta exposición permite ver cuán relevantes pueden ser los datos, informes, Declaraciones Juradas y otros que periódicamente otorga el contribuyente a la Administración Tributaria, y por ello paso a analizar los preceptos normativos que garantizan y protegen la intimidad y/o privacidad de las personas.

1.3.3. Sobre su garantía y protección

El Estado como “...ente rector de las relaciones en sociedad”,²⁴ al reconocer un derecho fundamental de sus ciudadanos tiene la obligación de prever que sus preceptos normativos internos dispongan las garantías para que ese derecho se respete; es así que en Bolivia la Constitución Política del Estado en el artículo 21 numeral 2, ha reconocido como derecho fundamental a la intimidad y privacidad que al texto dice: “Las bolivianas y los bolivianos tienen los siguientes derechos: ...2. A la privacidad, intimidad, honra, honor, propia imagen y dignidad”.²⁵

Continuando con la exposición de las garantías que el ordenamiento jurídico contempla para la protección del derecho a la intimidad y/o privacidad, se rescata el concepto de garantía para que quede claro qué se busca a través de ello: “La garantía, es un instrumento para la defensa de los derechos humanos en el sentido de su consagración plena y defensa en el supuesto de agresión o amenaza de agresión.”²⁶

²⁴ <http://definición.de/estado/>

²⁵ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 21.

²⁶ Rubén Flores Dapkevicius, *Manual de Derecho Público, Derecho Constitucional*, Tomo I, Editorial Montevideo Buenos Aires, Editor Julio Cesar Faira. p. 325.

En el marco constitucional CPE, se ha contemplado en el Capítulo Tercero, los derechos civiles y políticos de las bolivianas y bolivianos, donde como se señaló previamente, en el artículo 21, numeral 2 prevé como derechos; la privacidad, intimidad, honra, honor, propia imagen y dignidad; este artículo es sin duda la primera garantía que por jerarquía normativa se encuentra en la legislación boliviana y viene protegiendo la tutela del derecho a la intimidad y/o privacidad.

El Código Tributario por su parte y como norma especial, primero comunica a los contribuyentes que la Administración Tributaria tiene potestad para acceder y solicitar toda la información de trascendencia tributaria, ya sea al sujeto pasivo o incluso a terceros en ciertos supuestos; posteriormente el Código prevé y se obliga en su texto a que toda la información que reciba del contribuyente tiene un solo fin, que es el uso de la misma en procedimientos tributarios y que será manejada bajo confidencialidad, estableciendo en su artículo 67 la consideración de confidenciales y reservados a toda esta información que es entregada a la institución a efectos exclusivos de aplicación de los tributos y procedimientos tributarios; y así se tiene: “*I. Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración Tributaria, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos y procedimientos cuya gestión tenga encomendada...*”²⁷

Al mismo tiempo, el artículo 68 numeral cuatro del Código Tributario reconoce que el contribuyente tiene derecho a: “*...la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria...*”²⁸

Estos dos artículos, a los que me he referido representan la garantía del contribuyente ante la vulneración de esta norma, es decir que quien informe, ceda o divulgue esta información, sin contar con la autorización que la misma norma prevé, activará todo un procedimiento sancionador que está contemplado tanto en el reglamento interno de la institución como en otras normas específicas, todo en resguardo de la información del contribuyente.

En principio, quien no respete estas disposiciones será pasible de responsabilidad administrativa independientemente de que se trate de una autoridad o simplemente de un funcionario que haya acatado órdenes superiores, pero cuando la violación a la intimidad y/o privacidad llegue a trascender, repercutir en la economía de los contribuyentes, el funcionario que no respetó la confidencialidad puede estar sometido a un proceso que busque la reparación económica o resarcimiento económico; muchas veces de difícil cálculo, por cuanto los perjuicios son a mediano y a largo plazo y no inmediatos.

No obstante, las normas que hemos visto garantizan el respeto a la intimidad de los sujetos pasivos, también nuestra normativa ha contemplado protección de naturaleza penal, cuando el Código

²⁷ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 67.

²⁸ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 68.

Sustantivo tipifica en los artículos 300 y 301 las conductas por las cuales se viola la privacidad contenida en documentación u otros medios de comunicación que están dirigidos a otra persona:

*(...) artículo 300.- (Violación de la correspondencia y papeles privados).- El que indebidamente abriere una carta, un pliego cerrado o una comunicación telegráfica o telefónica, dirigidos a otra persona, o el que, sin abrir la correspondencia, por medios técnicos se impusiere de su contenido, será sancionado con reclusión de tres meses a un año o multa de sesenta a doscientos cuarenta días (...)*²⁹

A su vez, el artículo 301 del mismo Código Sustantivo tipifica la violación de secretos en correspondencia no destinada a la publicidad, e indica: “...*El que grabare las palabras de otro no destinadas al público, sin su consentimiento, o el que mediante procedimientos técnicos escuchare manifestaciones privadas que no le estén dirigidas... siempre que el hecho pueda ocasionar algún perjuicio, será sancionado con privación de libertad de tres meses a un año*”.³⁰

Otra garantía que la norma ha plasmado, gracias a la ley de modificaciones al Código Penal, Ley No. 1768 de marzo de 1997 es la tipificación de la manipulación informática contenida en los artículos 363 bis y ter; esta tipificación especial protege los datos informáticos de carácter reservado, contra el uso indebido de terceros tomando en cuenta las últimas manifestaciones del progreso tecnológico que generan nuevas formas de criminalidad.

Para mejor comprensión se transcriben los artículos indicados:

(...) artículo 363 bis.- (Manipulación informática).- El que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o un tercero, manipule un procesamiento o transferencia de datos informáticos que conduzcan a un resultado incorrecto o evite un proceso tal cuyo resultado habría sido correcto, ocasionando de esta manera una transferencia patrimonial en perjuicio de tercero (...)

*(...) artículo 363 ter.- (Alteración, acceso y uso indebido de datos informáticos).- El que sin estar autorizado se apodere, acceda, utilice, modifique, suprima o inutilice, datos almacenados en una computadora o en cualquier soporte informático, ocasionando perjuicio al titular de la información, será sancionado (...)*³¹

Los artículos transcritos constituyen un soporte importante de fortalecimiento del Estado de Derecho y protección de las garantías individuales, además de robustecer la seguridad jurídica en general, pero con repercusiones importantes en las garantías de los contribuyentes.

Sin embargo, cabe acotar que el espectro de punición aún sigue siendo limitativo cuando estamos en presencia de una infinidad de medios por los cuales se puede interferir, reproducir, utilizar y

29 Código Penal Boliviano, Artículo 300.

30 Código Penal Boliviano, Artículo 301.

31 Código Penal Boliviano, Artículo 303 bis y ter.

divulgar la información de los contribuyentes, por lo que me permito señalar que dentro de la labor legislativa se debe ver la posibilidad que a tiempo de modificar el Código Penal, se amplíe la tipificación de las conductas que infrinjan la confidencialidad de la información tributaria en particular.

En la práctica existen vacíos normativos, es el caso de no saber que norma se aplicará a las personas que no son funcionarios públicos o empleados directos, y tampoco tienen dependencia económica con la institución, SIN, pero estas personas tienen total conocimiento de la información al interior de la Administración Tributaria; sucede que no hay mecanismos jurídicos para perseguir la sanción en estos casos hipotéticos, a pesar de que hayan producido daño a los contribuyentes.

En síntesis, el ordenamiento normativo ofrece una fuerte estructura que protege la intimidad y/o privacidad de las personas, pero cuando hablamos del campo tributario por la especificidad de la materia tributaria, se puede advertir que no hay claridad en la configuración del tema y en especial cuando se presentan normas que contraponen este derecho con el de acceso a la información provocando conflictos en reconocer si se trata de institutos jurídicos opuestos y tensionados o si estamos ante dos derechos que al coexistir permiten que ante el ejercicio de uno de ellos se hace necesaria la presencia del otro; en ese sentido se desarrollará el siguiente acápite.

1.4. Contraposición entre el derecho de acceso a la información y el derecho a la intimidad y/o privacidad de la información

La información en nuestros días representa un instrumento de poder, un elemento de éxito, así lo aseveran los autores Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino: “...la información se ha convertido en un factor de riqueza, y sus creadores o quienes tienen acceso a ella disponen de esta posibilidad”³², por lo que, la importancia que se le dé a su manejo no es irrelevante, ni mera teoría, ya que a partir de ello se derivarán consecuencias concretas y evidentes.

Existe infinidad de medios por los cuales toda persona se puede comunicar, entregar, obtener y realizar cruces de información en tiempos prácticamente concurrentes, donde el internet representa un boomerang de información cuyas fuentes son desconocidas y donde es muy difícil reconocer a la persona que introdujo el primer dato o información.

Indudablemente, hoy nos revelamos como personas incapaces de realizar alguna actividad sin previamente contar o acceder a un mínimo de información, en especial cuando las actividades tienen importancia económica, es así que en el ámbito empresarial, económico, académico, entre otros, todo estará en función a la información actualizada con la que cuentas.

Coincidiremos que en un contexto social, económico y jurídico cada vez más globalizado e

32 Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino, *Protección Jurídica* de ...p. 1

interconectado la entrega de información puede significar generar situaciones de equidad y transparencia para la toma adecuada de decisiones, cuanto más información tenga la ciudadanía tiene más alternativas para discernir entre una buena o mala situación, lo cual siempre representará un valor a nivel de políticas públicas, pero lo que no se puede desconocer es que el acceso a la información debe ser compatible con otros derechos humanos, derechos individuales.

Así como el derecho de acceso a la información es el derecho que a todo ciudadano le permite obtener datos fidedignos que denotan transparencia de las actividades de los poderes del Estado, también este mismo ciudadano tiene derecho a que no se invada su intimidad.

Es precisamente que ante esta afirmación la presente investigación pretende aportar en la identificación de contradicciones y problemas fácticos en la interpretación y aplicación de las normas en la legislación boliviana respecto al manejo de la información tributaria, para posteriormente, y una vez realizada la ponderación de los distintos intereses en conflicto se haga la definición de cuál de ellos debe ceder para salvaguardar al otro.

Siguiendo la intención señalada, se observa que tanto en la Constitución Política del Estado y en la norma especial como es el Código Tributario, hay irremediamente dos derechos que se presentan como contrapuestos, al no estar normados de forma precisa; acceder a la información por una parte y el resguardo de los derechos de intimidad y/o privacidad y por tanto de confidencialidad por el otro; ambos derechos en igualdad de jerarquía pero ninguno de ellos puede, ni debe, tener alcance absoluto frente al otro.

De la investigación realizada, se observó que hay legislaciones como en la República de Ecuador, donde esta disyuntiva viene siendo solucionada a través de la definición que los jueces hagan bajo la interpretación de los alcances de la confidencialidad.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Cataluña - España, en fecha 14 de mayo de 1996, señala:

(...) el derecho de acceso a archivos y registros administrativos que recoge el artículo 37 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se inscribe en el marco del artículo 105, b) de la Constitución y debe considerarse como un derecho subjetivo de todo ciudadano, uno de cuyos límites básicos es, efectivamente y también por imperativo constitucional, el derecho a la intimidad de la persona a que se refieren los datos de esa naturaleza (...) ³³

El espíritu de la sentencia transcrita nos permite comprender que para la resolución y definición sobre los dos derechos señalados, deberá ser ponderada la posibilidad de que se estuviese o no afectando facetas privadas de las personas.

³³ Tribunal Supremo de Justicia de Cataluña - España, de fecha 14 de mayo de 1996.

En nuestro país, la Administración Tributaria ha reconocido que hay dos puntos de vista, defensa y rechazo de la confidencialidad, sin duda no existe una verdad definitiva en el tema, pero a tiempo de presentar la propuesta conclusiva de esta investigación se plasmarán los argumentos sobre la necesidad de un cambio normativo para un mejor desenvolvimiento administrativo que precautele más eficientemente los derechos de los individuos, con énfasis en el derecho a la intimidad.

De por medio y siempre enfocados en materia tributaria, existen factores económicos de los sujetos pasivos involucrados, que hace aun más relevante la necesidad de que la redacción de las normas sea precisa y otorgue la certidumbre de que estamos ante un Estado que garantiza Seguridad Jurídica a sus habitantes.

Por esta misma razón y por ser la Administración Tributaria custodio de información económicamente relevante, es que se debe buscar los mecanismos jurídicos y operativos para poder atender solicitudes de información siempre y cuando la entrega de la misma no represente dejar desprotegido al ciudadano que ha cedido información que hace a su actividad laboral.

Valoremos que de por medio hay una presunción de buena fe por parte del titular de la información, quien además deposita confianza en la Administración Tributaria, entendiendo que va a guardar en confidencialidad la información que ha recibido.

No obstante a lo aseverado, el contribuyente siempre tendrá el derecho a impugnar cualquier decisión administrativa que atente a su derecho a la intimidad y lo podrá presentar ante la jurisdicción ordinaria. Toca decir al respecto que lamentablemente no se ha encontrado en la jurisprudencia boliviana, sentencia alguna que haya resuelto sobre peticiones de información y que haya analizado el derecho a la intimidad, lo cual puede interpretarse de dos maneras; la primera como una muestra de que en Bolivia todavía no hay antecedente judicial de violación del derecho a la intimidad, pero también se puede interpretar como un reflejo de desconocimiento de sus derechos por parte de los contribuyentes.

Resulta evidente, que el sujeto pasivo o titular de la información no llega a tener conocimiento previo y oportuno respecto a quien o a quienes la Administración Tributaria estuviese cediendo su información y para qué fines; esta es una dificultad que a su vez varios autores han identificado como la posible solución del problema de transferencia de información tributaria. Esta hipótesis pretende configurar el mecanismo jurídico y práctico para que únicamente los titulares puedan ceder o revelar a *terceros* privados o públicos su información, esto haciendo uso de su derecho de autodeterminación.

Sin duda el párrafo antepuesto es una alternativa que puede solucionar el problema que se estudia, pero el alcance práctico de esta solución no es inmediato e involucra más de un cambio normativo, sin embargo, me permito señalar que más allá de intentar verdaderas transformaciones en

la norma, entiendo que existe la posibilidad de que una mejor articulación normativa y claridad en su contenido puede significar salir de este escollo en el que nos encontramos.

La norma debe procurar proteger al ciudadano, otorgándole seguridad jurídica frente a la administración, que no se entienda que se puede atropellar consecutivamente derechos del contribuyente.

Es útil reconocer que esta contradicción de la que venimos hablando se ha agudizado aún más en los últimos tiempos, haciendo más imperiosa la necesidad de contar con una instancia o un organismo competente que tenga como función principal el proteger la base de datos que se acumula en la Administración Pública; ante esta ausencia institucional cada entidad descentralizada, o desconcentrada del Poder Ejecutivo ha asumido por sí misma la tarea del manejo de información, provocando más de una vulneración a la norma, posiblemente por el desconocimiento de la delicadeza y las repercusiones de esta función ya que estamos ante la susceptibilidad de que la información, datos, etc., sea considerada como una mercancía, precisamente por el *valor* que contiene.

Concluiremos este capítulo reconociendo que los problemas sobre el manejo de la información tributaria se han derivado primero por una mala o deficiente labor legislativa, es decir la confusa redacción de la norma, y segundo porque la interpretación de la norma y su aplicación por parte de los operadores administrativos no tiene ningún referente objetivo; sobre el tema, nos referiremos con más amplitud más adelante a tiempo de exponer casos específicos en los que se ha verificado que la Administración Tributaria no resuelve de manera uniforme las solicitudes de información de los contribuyentes y en muchos casos los requerimientos no se enmarcan en lo previsto por norma.

Finalmente, corresponde señalar que en el capítulo siguiente abordaré el análisis minucioso del Régimen Constitucional Boliviano, y en qué medida éste tutela el bien jurídico de la intimidad y privacidad y demás bienes patrimoniales protegidos por la confidencialidad de la información tributaria.

La confidencialidad de la información tributaria en el régimen constitucional boliviano

Introducción

En el desarrollo de este capítulo, la estructura se centrará en analizar el sustento doctrinal que custodia el bien jurídico de la intimidad y/o privacidad, enfatizando en el estudio de los principios de Legalidad, Confianza Legítima y Seguridad Jurídica; por cuanto los mismos constituyen la salvaguarda del ejercicio de derechos constitucionales.

El Ordenamiento Jurídico Constitucional Boliviano ha articulado un conjunto de garantías, tanto sobre el Derecho de Acceso a la Información, así como sobre el Derecho a la intimidad y/o privacidad de las personas, normativa que se expondrá y analizará cautelosamente.

A su vez el trabajo emprendido se ha complementado con el análisis de Ley de Lucha Contra la Corrupción “Marcelo Quiroga Santa Cruz”, en todo lo referente al tema de la información.

Se ha afrontado también el estudio del todavía Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, habiendo identificado preceptos que atentan el ejercicio de un derecho constitucional como es el de la intimidad; por lo que se dan los argumentos para demostrar la necesidad de ponderar los intereses en conflicto, exponiendo un pronunciamiento sobre la salvaguarda del derecho de los contribuyentes a la confidencialidad de su información tributaria.

Finalmente, se concluye este capítulo con el estudio del instituto Constitucional del Hábeas Data, bajo la denominación que le da la actual Constitución Política del Estado como *Acción de Protección de Privacidad*; sobre el señalado instituto se expone una visión crítica del mismo, ya que se ha observado que en su contenido no prevé la custodia de la intimidad y privacidad como su nombre lo anuncia.

En ese punto, acudimos a la Legislación Comparada que ha plasmado en el contenido del Instituto del Hábeas Data, elementos esenciales y que responden a su razón de ser.

2. Estado de Derecho

El presupuesto inicial para poder ingresar a estudiar los principios de Legalidad, Confianza Legítima y otros, es que estemos ante la presencia de un Estado de Derecho, es decir: “*El Estado en que gobierna la ley y no los hombres*”.³⁴ Hablamos de un Estado de Derecho cuando: “*El Estado, en sus relaciones con sus habitantes y para la garantía de su estatuto individual se somete, por su propia legislación, él mismo al Derecho. Esta premisa es el cimiento fundamental del orden jurídico democrático constitucional*”.³⁵

Bolivia se declara como un “...*Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, Libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías. Bolivia se funda en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural...*”;³⁶ artículo primero de la Constitución Política del Estado, que reconoce y se somete a la ley. El primer cometido de un Estado de Derecho será, el reconocimiento de los derechos fundamentales de las personas, instrumentalizando las garantías procesales constitucionales que protegerán el ejercicio de los derechos humanos.

A mí entender, el Estado de Derecho deriva de la observancia y aplicación de los derechos consagrados en el texto constitucional, ya que son parte dogmática de la *prima facie*, es decir sobre estos derechos se regulan las relaciones en sociedad, sean relaciones políticas, económicas o de otra índole.

Bolivia en un contexto formal y en virtud a su ordenamiento jurídico vive en un Estado de Derecho, puesto que tiene un orden constitucional y además los elementos doctrinalmente constitutivos del mismo están presentes como ser: a) Separación formal u orgánica de los poderes públicos, b) Legalidad en la administración, c) Reconocimiento de los derechos esenciales de los individuos como anteriores y superiores al Estado y Principio del control administrativo. En contraste con dicha formalidad la realidad ha demostrado que en los últimos años se viene resquebrando la institucionalidad principalmente del Poder Judicial y una muestra de ello es que el Tribunal Constitucional como máxima instancia del control y respeto de la constitución ha estado inactivo por no contar con magistrados titulares, ya que todos renunciaron.

No basta reconocer estos postulados para tener resuelto el problema las legislaciones, como es el de la incertidumbre jurídica. El ordenamiento jurídico se ve amenazado por su inestabilidad y la mala técnica normativa, frente a ello la observancia de los principios constitucionales puede permitir cimentar una estructura más sólida de la norma y evitar el casuismo, en tal sentido, se pasa a desarrollar los principios jurídicos que se considera están más relacionados con el tema del presente estudio.

³⁴ Juan Francisco Linares, Poder discrecional administrativo, Talleres Abeledo-Perrot Buenos Aires, 1958, p.113.

³⁵ Manual de Derecho Público, *Derecho Constitucional*, Madrid – España, p. 98.

³⁶ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 1°.

2.1. Principios constitucionales que proclaman equilibrio entre el contribuyente y la administración tributaria.

El Derecho Constitucional, es el conjunto de normas jurídicas que rigen la estructura fundamental del Estado, estas normas constitucionales: “... son la fuente de todas las demás normas y en ellas deben consagrarse los principios o elementos de que se compone la noción de Estado de Derecho...”;³⁷ indudablemente en primer término las normas constitucionales atienden a la organización del Estado, su régimen político y a la forma de su gobierno; determinan las atribuciones y funcionamiento de los poderes públicos, dan reglas para la formación de normas generales e individualizadas, fijan las relaciones entre el Estado y los particulares al enmarcar las atribuciones de los poderes del Estado y el límite de su acción y al hacerlo a la inversa, marca la libertad de los particulares.

El ordenamiento jurídico, ha encontrado en la aplicación de los principios generales del derecho una manera más factible para poder mantener su estructura, donde el Principio de Legalidad entre otros, constituye un presupuesto básico de la convivencia social.

Principio de legalidad

El Principio de Legalidad le otorga al Estado una base institucional que le permite garantizar el vínculo de los órganos públicos con las normas objetivas del ordenamiento positivo, es decir tiene un importante sustento y origen en el Estado de Derecho; así también lo afirma Oswaldo Gmo. Reyes Corona:

(...) El Principio de Legalidad se constituye por la estructura constitucional que existe en un Estado de Derecho, que nace y emana de ella, por lo que las leyes, como tales, deberán apegarse a los parámetros que las mismas marquen y tutelan para los actos que los particulares tengan o sostengan ante las autoridades sean dentro de la misma ley, ya que no podrán estar por encima de las garantías individuales, mucho menos transgredirlas, a lo que por consecuencia estará apegado al orden jurídico vigente (...)³⁸

Este principio, según André de Laubadère es: “...una de las consagraciones del Estado de Derecho, y supone no sólo la sumisión de la actuación administrativa a las normas emanadas del Poder Legislativo, sino también el respeto a la jerarquía de las normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general”.³⁹

La subordinación de la Administración Pública y por ente del Servicio de Impuestos Nacionales a la ley no es otra cosa más que dar cumplimiento al Principio de Legalidad al que hace referencia en antes señalado autor indicando: “... significa que las autoridades administrativas están obligadas, en sus decisiones, a conformarse a la ley o más exactamente, a la legalidad en general, es decir, a

37 Mónica Madariaga Gutiérrez, *Seguridad y Administración Pública en el Siglo XXI*, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, p. 37

38 Oswaldo Gmo. Reyes Coron, *Principio de Legalidad. Análisis Jurídico Tributario*, <http://cyberlaw@vianet.com.mx>.

39 André de Laubadère, *Droit public économique*, Dalloz, París, 1986, p. 10.

*un conjunto de reglas de derecho cuya mayoría, si no todas, están contenidas en leyes formales”.*⁴⁰

El respeto que todo el aparato estatal debe a la ley al desarrollar sus funciones es una regla que da validez al acto administrativo, por lo que está consagrado que toda transgresión al Derecho genera responsabilidad para el infractor.

Ahora bien, el Sistema Tributario Boliviano ha recogido y respeta el Principio de Legalidad, entendido *Strictu Sensu*, lo cual se refleja en el artículo 6 del Código Tributario, el mismo que reconoce que únicamente la ley investida de sus características de ser general, abstracta, impersonal, obligatoria y emanada del Poder Legislativo al ser norma jerárquicamente superior puede:

(...) | Solo la Ley puede:

1. *Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alicuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.*
2. *Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.*
3. *Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios (...)*⁴¹

El Código Tributario taxativamente manifiesta la importancia de este principio, pero no por ello desconoce la potestad reglamentaria de la propia Administración Tributaria que tiene la posibilidad de normar situaciones que no han sido previstas, a través de normas de menor jerarquía que le permitirán entre otras tareas las de determinar las irregularidades u omisiones de las obligaciones establecidas por ley respecto al deber de pago de impuestos por parte de los particulares; cumpliendo esta función podrá imponer medidas de coacción y después de coerción para que el ciudadano que no cumplió con su deber en tiempo y forma prevista por ley o lo hiciera fuera de los parámetros previstos, sea sancionado de manera administrativa, ya sea con una sanción correctiva o incluso el S.I.N. puede dictar un actuado administrativo de coerción sin necesidad de acudir a autoridades jurisdiccionales.

La aplicación de la norma no es de manera automática, ya que es inevitable la existencia del criterio profesional sustentado y fundamentado que permita discernir la oportunidad de las decisiones, así como la proporcionalidad de las sanciones. Me refiero a la actividad jurídico-tributaria reglada, que precisamente es condición de su validez.

Como consecuencia de la observancia de este principio, se puede afirmar que la Administración Tributaria es una entidad que aplica la ley, lo cual evita la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y la creación de impuestos sin respeto a un procedimiento que la ley determina; también indicar que de esta manera se impide la creación de otros deberes formales que

⁴⁰ André de Laubabère, Droit ... p. 13.

⁴¹ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 6.

puedan ser contrarios a derechos fundamentales de los contribuyentes, además de que pudiesen afectar sus derechos patrimoniales.

La legalidad en materia tributaria es irrestricta, donde las normas reglamentarias que pudiesen emanar de la misma Administración Tributaria tienen la función de coadyuvar y hacer operativamente viable la ley, ya que se entiende que surgen situaciones específicas que no han sido previstas precisamente por su carácter general; por lo que atendiendo a casos peculiares, pero siempre respetando el espíritu de la ley, la norma reglamentaria le da la especificidad necesaria a la ley y procura que su aplicación no sea confusa.

El Principio de Legalidad ha sido consagrado en el nuevo texto constitucional, en su Capítulo Segundo Jurisdicción Ordinaria, artículo 180 que al texto señala: *“La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia...”*⁴² El reconocimiento que hace el texto constitucional no es más que la ratificación de la importancia de observar la legalidad en todo procedimiento que no debe ser necesariamente jurisdiccional.

Pero el Principio de Legalidad no es único ni absoluto, coexiste con otros principios constitucionales con los que además es compatible y en muchos casos ha dado origen; es el caso del Principio de Confianza Legítima, cuyo contenido se pasa a desarrollar.

Principio de confianza legítima

Las relaciones económicas necesitan tener la posibilidad de reconocer que el ordenamiento jurídico y las instituciones que aplican la norma son respetuosos de su institucionalidad, la cual articula la existencia de ciertos principios que permiten la confianza en las reglas de juego y en que éstas se mantendrán y cumplirán.

Cuando hablamos de relaciones jurídicas netamente privadas éstas no tienen mayores conflictos porque se rigen por una situación de igualdad jurídica y donde ninguna de las partes o sujetos de esta relación tiene poderes de autotutela, pero cuando estamos ante relaciones entre el ciudadano y la Administración Pública estamos ante un acto unilateral como son los actos administrativos, que son a su vez exigibles y están revestidos del poder de imperio del Estado; hecho este análisis recogemos lo señalado por el *Doctor Soto Kloss*, que declara: *“... el ciudadano debe contar, de algún modo, con herramientas que le permitan hacer frente a los poderes unilaterales de la Administración Pública. Uno de ellos lo aportará la protección de la confianza legítima, o la seguridad de que su confianza en la actuación pública no será traicionada”*.⁴³

⁴² Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 180.

⁴³ Kloss Soto, E. *Derecho Administrativo. Bases Fundamentales*, Tomo II, Edición jurídica Santiago Chile, 1996, p. 208.

Sin embargo a lo señalado, se pasa a dar una comprensión más exacta de lo que es el Principio de Confianza Legítima y cuál su fundamento; al respecto BLANQUER señala:

(...) este principio significa que los Poderes Públicos no pueden defraudar la legítima confianza que los ciudadanos aprecian objetivamente en su actuación, de manera que es legítimo - jurídicamente exigible - que el ciudadano pueda confiar en la Administración – y ésta en el ciudadano, añade que dicha confianza debe desprenderse en todo caso de signos externos, objetivos, inequívocos, y no deducirse subjetiva o psicológicamente, suponiendo intenciones no objetivables (...) ⁴⁴

Entonces, entender este principio implica desglosarlo de los principios constitucionales de Seguridad Jurídica y Legalidad que son precisamente la base y soporte para asentar la vigencia del mismo.

El Principio de Confianza Legítima se fundamenta en que la Administración Pública haciendo uso de sus potestades de emitir normas reglamentarias o dictar *resoluciones* “...sorprenden la confianza que los destinatarios de la norma discutida podían legítimamente tener en que el marco jurídico de desenvolvimiento de su actividad no sería modificado, sin al menos la adopción de ciertas medidas transitorias” ⁴⁵

En lo particular considero relevante el estudio de este principio en la aplicación del tema de estudio, ya que de su estricto cumplimiento por parte de la Administración Tributaria los contribuyentes asumen que su obligación de pago de impuestos y demás deberes formales tiene un buen propósito, por lo que, confiando en el Estado cumplen sus compromisos de manera voluntaria. Como se señaló en los párrafos precedentes, hay signos objetivos que racionalmente permiten al contribuyente actuar conforme a norma y hacen presumir que el sujeto pasivo como integrante de la relación tributaria tendrá segura la defensa de sus derechos, derechos que son importantes para el desarrollo de su actividad económica como lo son el derecho a la intimidad y/o privacidad. Lo inverso sería estar frente a la desconfianza y deslealtad que no deberían constituirse en reglas generales por lo adverso de este comportamiento al manejo administrativo.

Conforme a lo señalado, el preámbulo de la Ley Española Nro. 4/1999 de 13 de enero de 1999, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) indica: “*El ciudadano tiene derecho a confiar en que la Administración va a guardar secreto o reserva de la información que ha recibido y que afecta a su intimidad o cuyo conocimiento por terceros le perjudica*” ⁴⁶

Por su parte, el profesor Meléndez Hevia señala que desde el punto de vista de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de este tribunal, la Confianza Legítima:

⁴⁴ David Blanquer, *Introducción al Derecho Administrativo*, Edición 2da., 2009, p. 6.

⁴⁵ Revista Chilena de Derecho, Vol. 26 Nro.2, año 1999.

⁴⁶ LRJAP-PAC.

(...) comporta que la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones, y resulta especialmente aplicable cuando se basa en signos externos producidos por la Administración suficientemente concluyentes, unido a unos perjuicios que razonablemente se cree que iban a producir (...) ⁴⁷

De manera general esta aseveración expresa el contenido del presente trabajo, pero como ya se dijo, el Servicio de Impuestos Nacionales se ha constituido en la entidad estatal que a la fecha lleva uno de los más importantes registros de información de los ciudadanos, por lo que esta base de datos es requerida para distintos fines por las demás entidades públicas; sin embargo, el contribuyente confiando en la aplicación de las normas válidas y vigentes reconoce que está protegido por la confidencialidad de su información. De lo dicho se puede colegir que el Principio de Confianza Legítima se encuentra fuertemente fundado en el Principio de Seguridad Jurídica. La Seguridad Jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas.

Hay que reconocer que últimamente y cada vez con más intensidad, la Administración Pública se ha introducido en la vida en sociedad de manera más obligatoria para los ciudadanos, quienes se ven inexcusablemente sujetos a cuanto acto o resolución sea emitido por el Estado a través de las entidades públicas; es así que el Servicio de Impuestos Nacionales al iniciar un procedimiento de fiscalización y requerir información a un contribuyente, éste debe entregar la información dentro de un plazo perentorio, ante este emplazamiento el sujeto pasivo no puede sino confiar en que toda la información que revele y que es primordial para su economía estará protegida y guardada bajo confidencialidad frente a terceros. *“La Administración está obligada a ser consecuyente consigo misma y a no asaltar la confianza y buena fe de los particulares, al igual que de estos para con aquellas”.* ⁴⁸ La aplicación del Principio de Confianza Legítima pone en una balanza la situación del particular frente a la Administración Pública, es entonces un Principio Jurídico que ampara a todo ciudadano que considere que se han vulnerado derechos dentro de un procedimiento específico.

Consecuentemente, señalar que en la relación de los particulares con la Administración Tributaria, a pesar de no estar constitucionalizado, se presume la aplicación del Principio de Confianza Legítima y debido a la correlación con este estudio se consideró pertinente analizarlo. Asimismo amerita estudiar el principio de Seguridad Jurídica, que se desarrolla a continuación.

⁴⁷ Dr. Meléndez Hevia, *El Principio de Confianza Legítima y la Administración*, Publicación vía internet, 18 de febrero de 2006.

⁴⁸ Jaime Orlando Santofimio Gamboa, *Tratado de Derecho Administrativo, Acto Administrativo*, Tomo II, Bogotá Colombia, p. 81.

Principio de seguridad jurídica

La seguridad es el contexto dentro del cual se toman decisiones individuales y se realizan las interacciones de los actores sociales, para estos últimos, es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible. Para que así sea, es indispensable que las decisiones de los actores políticos y técnicos se tomen según el sentido lógico de la norma y no según la discrecionalidad.

La certeza de los individuos sobre sus derechos y obligaciones, el ejercicio de las libertades individuales ya sea en las esferas económicas, sociales o personales, son aspectos protegidos por la Seguridad Jurídica, debemos considerar que ese sentimiento de seguridad frente a las posibles contingencias que se presentan en sociedad, por la naturaleza misma de las características de cualquier sociedad, debe ser procurada por el ente rector de las relaciones que dentro de ese marco de colectividad pueden llegar a darse.

El Estado, como ente rector de las relaciones en sociedad, no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer seguridad jurídica al ejercer su poder, bajo este preámbulo se rescata el concepto de Seguridad Jurídica expuesto por Mónica Madariaga Gutiérrez, en su libro Seguridad y Administración Pública en el Siglo XXI *“La seguridad jurídica es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles sus deberes”*⁴⁹

A partir del concepto transcrito cabe introducirnos en la temática de estudio como es la confidencialidad de la información tributaria, ya que la Administración Tributaria encarnando al Estado y haciendo uso de su poder de imperio, como dijimos previamente, obtiene información de los sujetos pasivos, pero sobre el manejo de esta información el contribuyente debe tener la certeza de que no será de forma alguna contrario a lo establecido por norma. Así lo entiende también el pronunciamiento de la Procuraduría de la Municipalidad de Garabito de San José de Costa Rica que prescribe: *“...el principio de reserva y confidencialidad les concede a los contribuyentes la seguridad jurídica necesaria para el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias, sin temor a consecuencias distintas de las específicas y derivadas de sus obligaciones”*.⁵⁰

El Estado por consiguiente tiene obligaciones ante el contribuyente, obligación de confidencialidad de su información cuyas excepciones deben estar previstas en la norma, ya que lo contrario sería permitir una actividad discrecional del Estado y por ende desviación del poder, donde el principal perjudicado ante el supuesto presentado es el sujeto pasivo de la relación jurídica.

49 Mónica Madariaga Gutiérrez, *Seguridad Jurídica y ...*p. 26.

50 Pronunciamiento de la Procuraduría del Municipio de Garabito San José de Costa Rica.

Todo individuo se atiene a la garantía de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegaran a producirse, su protección y reparación le serán asegurados por la sociedad. Dicho en otras palabras, la Seguridad Jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares establecidos previamente.

La manifestación primera de Seguridad Jurídica, es sin duda la aplicación de las normas, siempre y cuando sean claras y permitan que los ciudadanos sepan a qué atenerse en situaciones específicas, así lo señalan las palabras del Consejo de Estado Español:

(...) La seguridad jurídica garantizada en el artículo 9.3 de la Constitución Española significa que todos, tanto los poderes públicos como los ciudadanos sepan a qué atenerse, lo cual supone por un lado un conocimiento cierto de las leyes vigentes y, por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ella se definen. Esas dos circunstancias, certeza y estabilidad, deben coexistir en un estado de Derecho (...) ⁵¹

La doctrina en este sentido se ha manifestado contundentemente señalando: *“La Seguridad Jurídica constituye el valor de situación del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales cuando, sabiendo o pudiendo saber cuáles son las normas jurídicas vigentes, tiene fundadas expectativas de que ellas se cumplan”*, ⁵² *“La seguridad es, entonces, el único valor de esencia puramente jurídica en cuanto condiciona su existencia al sistema de derecho positivo vigente y en cuanto, además, lo adapta según principios universales orientados a hacerla posible”* ⁵³

A mi entender, Seguridad Jurídica es la posibilidad que tienen todos los ciudadanos que son parte de una sociedad de conocer amplia y previamente todo lo prohibido, lo permitido dentro del relacionamiento social, esta concepción de Seguridad Jurídica es un pilar cuando se trata de actividad económica y de mercado, toda vez que se requiere conocer bajo qué condiciones laborales trabajamos y que el fruto de nuestro trabajo no será intervenido de manera arbitral.

También representa un valor saber que el sistema jurídico obliga a todos por igual, empezando por el mismo Estado –Estado de Derecho- mientras esté vigente; esta certeza deriva de las normas, por eso mismo, no se puede hablar de Seguridad Jurídica cuando hay normas que no se respetan, puesto que está condicionada su existencia.

El actuar del Servicio de Impuestos Nacionales se encuentra enmarcado en norma vigente, así se reconoce al Código Tributario Boliviano (Ley Nro. 2492), Ley Nro. 843 Texto Ordenado, Ley Nro. 2166 del Servicio de Impuestos Nacionales de 22 de diciembre de 2000, Decreto Supremo Nro. 26462

⁵¹ CONSEJO DE ESTADO, MEMORIA 1992.

⁵² Mónica Madariaga Gutiérrez, *Seguridad Jurídica y...* p. 31

⁵³ Mónica Madariaga Gutiérrez, *Seguridad Jurídica y...* p. 30.

de 22 de diciembre de 2001, Resolución Normativa de Directorio Nro. 09-0011-02 de 28 de agosto de 2002; donde las actividades que desarrolla responden a lo normado. Respecto a la normativa que ampara el manejo de la información que el contribuyente cede a la Administración Tributaria, también ésta se encuentra establecida en el artículo 67 y numeral cuatro del artículo 68 del Código Tributario, cuyos textos serán detalladamente explicados en el capítulo siguiente, donde se analizarán aspectos más operativos del tema en estudio.

El contribuyente sabe que sólo excepcionalmente la Administración Tributaria puede entregar información a *terceros* no vinculados a la relación jurídica tributaria, y es ésta la seguridad que la Ley le otorga, pero sucede que en la *praxis*, como comprobaremos con casos prácticos en el capítulo pertinente, hay solicitudes realizadas por personas que están investidas con ciertos poderes políticos o sectoriales coyunturales y pretenden rebasar los derechos de intimidad y privacidad de los contribuyentes, insistiendo en que debe haber transparencia en las gestiones realizadas por la administración pública. Este conflicto de intereses cuestiona de fondo la Seguridad Jurídica en el manejo de la información tributaria, ya que si el Servicio de Impuestos Nacionales se inclina por aceptar estas solicitudes estuviésemos hablando de una actividad administrativa discrecional.

Me explico; los actos administrativos conforme establece el derecho, deben ser uniformes, no pudiendo ser circunstanciales las decisiones que se tomen, es decir algunas veces respetar la norma y mantener en confidencialidad la información del contribuyente y otras veces simplemente cederla arbitrariamente sin que se hubiese cumplido el procedimiento que excepcionalmente prevé el Código Tributario.

En efecto, debemos admitir que nuestro ordenamiento jurídico no siempre es respetado y observado prolijamente, hay situaciones donde los ciudadanos se ven simplemente indefensos ante los administradores de justicia, ya sea porque la norma es confusa o porque hay arbitrariedades en su aplicación; sobre lo señalado se recoge la jurisprudencia de fallos españoles: “ *El legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse... y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades*”;⁵⁴ “ *... la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad...*”⁵⁵

No obstante, frente a la situación de caos normativo, es el Estado el llamado a revertir este sentimiento adverso a través de prudentes líneas políticas y del ordenamiento jurídico, afianzando el orden y la seguridad que son los pilares de la convivencia social. En un Estado de Derecho la autoridad

⁵⁴ STCs 46/1990 y 146/1993

⁵⁵ STC 27/1981 de 20 de julio 1981.

está obligada a asegurar al individuo que su persona, su honra, su intimidad y privacidad, y sus bienes no serán objeto de arbitrariedades, y que el quebrantamiento a estas garantías no puede quedar en la impunidad bajo ninguna circunstancia.

La Seguridad Jurídica es un principio y un valor del derecho, garantizarla es una función específica de los Estados y en esencia aquélla fue la motivación para constituirlos. La Administración Tributaria debe dar Seguridad Jurídica a los contribuyentes respecto al manejo de su información para que no se afecte el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y principalmente no se cuestione el deber de proporcionar información cuando el Servicio de Impuestos Nacionales lo requiera.

Por otro lado, el referido Principio de Seguridad Jurídica también es recogido por el artículo 178 párrafo I de la actual Constitución Política del Estado que al texto señala: “*I. La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad,...*”,⁵⁶ esta incorporación tácita en la constitución nos demuestra la importancia de este principio, que actualmente se encuentra constitucionalizado y por consiguiente debe ser de estricta observancia haciendo prevalecer los valores de justicia.

Por su parte, el Tribunal Constitucional de Bolivia entiende por Seguridad Jurídica a: “*...la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de las autoridades pueda causarles perjuicio*”.⁵⁷ Ciertamente *contrario sensu* una aplicación subjetiva de la ley nos llevaría a la inseguridad jurídica. Considero, sin embargo, que la aplicación objetiva de la ley referida por el Tribunal Constitucional comprende un núcleo de principios y valores como la razonabilidad y la proporcionalidad, por mencionar algunos.

La justicia de las leyes, adecuada a valores constitucionales de rango superior y la coerción que asegura el cumplimiento del ordenamiento jurídico, constituyen herramientas que coadyuvan a revertir la crisis de inseguridad por la que se atraviesa.

Decimos que las leyes deben ser justas y sabias porque si menoscaban este criterio de justicia se corre el riesgo de asegurar su cumplimiento sólo por temor, significando un retroceso en vez de un avance, pues no hay Seguridad Jurídica sin seguridad social y no hay seguridad social sin defensa a los derechos humanos.

Todo país tiende a consolidar la Seguridad Jurídica como política de Estado, pero al ser este un concepto jurídico indeterminado, refleja distintas connotaciones en el obrar de cada Gobierno: ora pri-

⁵⁶ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 178.

⁵⁷ Tribunal Constitucional, Árbol de Jurisprudencia, www.tribunalconstitucional.gov.bo.

vilegiando las libertades ciudadanas, el orden, el capital y las inversiones, ora promoviendo la iniciativa privada y el respeto a la propiedad, ora defendiendo los derechos humanos. Sin embargo, cuando se trata de plasmar estos postulados, muchas de las veces se enaltecen algunos en desmedro de otros, generando más bien el reverso de lo buscado, es decir la inseguridad jurídica.

Bolivia ha promulgado sinnúmero de leyes tratando de lograr mayor grado de desarrollo, convencida que generará su bienestar social y más convencida aún de que no habrá desarrollo sin seguridad jurídica. No olvidemos que al ser éste principio pilar básico para la convivencia social, el garantizarla se ha definido como una actividad esencial del Estado moderno.

A tiempo de concluir con el numeral relativo a los principios constitucionales, me interesa plasmar en un ejemplo que demuestre de manera comprensible cuán aplicables son estos principios en la protección de la confidencialidad de la información tributaria.

Los contribuyentes a partir de la publicación de la Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario, saben que mediante ley de la república se ha regulado aspectos relativos a los impuestos, deuda tributaria y su cobro; pero a su vez se ha normado sobre derechos de los contribuyentes, así como sobre la prohibición que tiene la Administración Tributaria de ceder y transferir información a terceras personas ajenas al vínculo jurídico tributario. Esta norma les permite reconocer el Principio de Seguridad Jurídica contenido específicamente en los artículos 67 y 68 numeral 4; bajo este conocimiento inicial y en conformidad con el Principio de Legalidad y Confianza Legítima, el sujeto pasivo otorgará información sin mayor cuestionamiento sobre su utilización para cumplir a su vez con la obligación de deberes formales y finalmente bajo una cubierta de legalidad hará valer su derecho a la intimidad y privacidad ante cualquier vulneración de la norma, ya que así está reconocido en el Código Tributario.

Estos principios a los que he dedicado la primera parte del presente capítulo, no son excluyentes de otros tantos que de igual manera precautelan un correcto funcionamiento del Sistema Jurídico y en el caso en particular precautelan el respeto de los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, pero su sola existencia no es suficiente, es necesario que exista armonía con los demás principios (proporcionalidad, equidad, etc.), a tiempo de ser aplicados.

Hasta esta etapa, se ha desarrollado de manera algo escueta tres principios generales del derecho, pudiendo relacionar estos principios dentro de los actuados administrativos de recepción, análisis y resolución de solicitudes de información tributaria, siempre que estas solicitudes las hagan *terceros* ajenos a la relación jurídico tributaria que es cuando surge la dificultad para decidir sobre su procedencia o rechazo, ya que cuando las solicitudes las realizan los contribuyentes sobre su propia información no existe conflicto de una posible transgresión a su intimidad y privacidad.

A pesar de que los derechos a la intimidad y privacidad de los contribuyentes están protegi-

dos por el ordenamiento jurídico vigente y los principios constitucionales como vimos también los resguardan; el dinámico cambio normativo ha provocado incertidumbre en la aplicación de la norma, es el caso específico de la aprobación de la nueva Constitución Política del Estado, cuyo contenido ha desplegado el anuncio del reconocimiento a más derechos fundamentales de las personas, pero este reconocimiento incide en la dificultad de aplicar derechos inicialmente contrapuestos como son los derechos a la intimidad y privacidad y el derecho de acceso a la información. Si bien este aspecto ha sido introducido en el capítulo primero, ahora pretendo dar el enfoque básicamente constitucional sobre el derecho a la intimidad y la privacidad, y cuán excesiva es la interpretación del alcance que dan al derecho de acceso a la información, provocando tensiones en la aplicación de ambos derechos.

2.2. El derecho a la intimidad y/o privacidad enfrentado con el derecho de acceso a la información en el régimen constitucional

2.2.1 Nueva Constitución Política del Estado boliviano

Las reformas que se han formalizado en la nueva Constitución Política del Estado determinan la primacía y respeto de los derechos humanos que por la importancia que revisten a nivel internacional han sido establecidos en tratados internacionales; esta ampliación nos sitúa como uno de los países cuya constitución prevé más ampliamente en cuanto a los derechos protegidos.

Las constituciones de los países latinoamericanos y en general los países con sistemas democráticos de derecho, como ser Argentina, Brasil; desde fines del siglo XVIII han plasmado en sus textos de manera inicial la declaración de derechos. La abrogada Constitución Política del Estado boliviano, únicamente hacía un anuncio de los derechos fundamentales en su artículo 7, a diferencia de la actual, que ha introducido significativos avances respecto a la enumeración de derechos fundamentales de las personas. Se ha dispuesto varios capítulos referidos a los derechos fundamentales, civiles, políticos, derechos de las naciones y pueblos indígena originario campesinos, derechos sociales y económicos que son definidos, explicados e individualizados.

Lo que en principio se pudo identificar del nuevo texto constitucional y que guarda relación con el tema que se estudia, es la incorporación en el numeral 6 del artículo 21 como un Derecho Civil el acceder a la información, interpretarla, analizarla y comunicarla de manera libre, ya sea individual o colectivamente; ante la redacción de este numeral surge la posibilidad de que al no estar plasmada ninguna excepción a este derecho se entienda que la norma constitucional otorga a toda persona de manera amplia e irrestricta el derecho a solicitar y acceder a toda información que esté en custodia de las instituciones públicas y privadas.

Además de la incorporación del derecho de acceso a la información y sin guardar ninguna consistencia, se ha mantenido en el antes señalado artículo 21 en su numeral 2, el derecho de todo boliviano a la privacidad, intimidad, honra, honor, propia imagen y dignidad; lo que hace aún más evidente la contraposición entre los dos derechos cuales son los de intimidad y privacidad y el derecho de acceso a la información.

Se entiende que el contenido del texto constitucional debe ser claro y principalmente concordante, para que de la aplicación del mismo no quede ningún resquicio, duda ni tergiversación; lo cual, debo acotar, no sucedería en el artículo que se analiza.

Hay entonces derechos sesgados como lo son la intimidad y por ende el de la privacidad en todos los aspectos relativos a una persona, entiéndase su documentación, información personal, su información economía, ingresos, antecedentes judiciales, etc.

Estamos frente a derechos fundamentales que han sido recogidos por la Constitución Política del Estado, que no debieran ser contrapuestos, pero el alcance que el texto le da, podría tener como consecuencia la vulneración de uno de ellos.

Tomando la experiencia de otras legislaciones, es posible rescatar normas constitucionales donde los derechos fundamentales como el derecho de acceso a la información esta previamente delimitado a que ello no implique el lesionar el derecho a la intimidad, privacidad, honor, reputación, e imagen de las personas; es el caso de lo contemplado en la legislación argentina. Este es el mejor ejemplo de cómo debería haberse normado, mucho más si tomamos en cuenta que a tiempo de entrar en vigencia el nuevo texto constitucional ya se tenía la posibilidad de recoger la experiencia de otros países que tienen mejor redactada y plasmada su normativa.

Más allá de lo señalado, no sería correcto desconocer la irrefutable importancia del Derecho de Acceso a la Información; por cuanto constituye una parte central del basamento constitucional del Estado. Este derecho implica que los funcionarios encargados de administrar la cosa pública recibieron esa facultad por delegación y en representación del pueblo, único depositario del poder democrático, por lo que están obligados a rendir cuentas de sus actos frente a sus mandantes y brindar información a los ciudadanos que les otorgaron un mandato, pero siempre que se trate de información que no individualice a los demás ciudadanos, sino más bien que sea general.

En síntesis, se deduce que el derecho a acceder a la información no individualizada que se encuentra en poder del Estado y la obligación del funcionario a brindarla se funda en que aquél es:

1. Un derecho individual de toda persona, además de una precondition del gobierno democrático que presume la participación de la ciudadanía en el proceso de toma de decisiones respecto de su propio destino colectivo.

2. Un derecho con reconocimiento constitucional, donde se ha establecido el principio de publicidad de los actos de gobierno y el derecho de peticionar ante las autoridades.
3. Un derecho que se relaciona con cierta idea de que la información es propiedad de la ciudadanía, en tanto que ella es obtenida, producida o almacenada con dineros públicos que provienen del pago de impuestos.

Es precisamente por la categórica relevancia del Derecho de Acceso a la Información, y por ser en principio contrapuesto al Derecho de la intimidad y/o privacidad, y por tanto a la confidencialidad de la información tributaria, que me adelanto en la revisión del aún todavía Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

2.2.2. Proyecto de ley de transparencia y acceso a la información pública

Se analiza el proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, toda vez que aprobada y promulgada la nueva Constitución Política del Estado, se pudo rescatar de su lectura, que uno de los sustentos categóricos de la misma radica precisamente en la transparencia de la gestión pública. Así lo revela la Constitución Política en el artículo 21 en su numeral 6, al indicar que toda persona tiene derecho a: *“Acceder a la información, interpretarla, analizarla y comunicarla libremente, de manera individual o colectiva”*⁵⁸

Se vio la conveniencia que en el presente trabajo exista, con anticipación a su promulgación, el análisis del Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, para posteriormente poder dilucidar sus excesos ante los derechos de intimidad y privacidad. Este proyecto, cabe manifestar, a la fecha cuenta con la aprobación parcial por parte del parlamento, es decir ha sido aprobado por la Cámara de Diputados de la legislatura 2009. Entonces independientemente de que el Proyecto de Ley sea o no aprobado y promulgado, su importancia en el presente trabajo se desprende de su posicionamiento y su función para transparentar la gestión gubernamental que es la tendencia que rescata la nueva Constitución Política del Estado.

La Administración Pública en Bolivia, a través de las Instituciones Descentralizadas, Desconcentradas, Autárquicas, o mediante las Empresas del Sector Público, y Empresas Anónimas de Economía Mixta, generan información de diversa índole, cuyo procesamiento, manejo, custodia o entrega en muchos casos no se encuentra debidamente delimitada en una norma vinculante y obligatoria, existiendo instituciones que a la fecha todavía no cuentan con reglamentación interna para el manejo de la información, lo que genera que discrecionalmente y a criterio de las máximas autoridades ejecutivas se decida la conveniencia de entregar o no la información requerida.

⁵⁸ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 21.

A lo largo de la vida democrática del país, se han presentado situaciones en las que se han vulnerado derechos de los ciudadanos, donde el desconocimiento de la norma ha provocado que no se demande el cumplimiento de políticas públicas que posteriormente han determinado modificaciones sustanciales al sistema económico. El más claro ejemplo, es lo sucedido con el proceso de capitalización y los contratos de capitalización, las condiciones en las que han ingresado las empresas extranjeras a operar en Bolivia, donde simplemente no se ha dado a conocer el contenido de los contratos, tampoco se pudo acceder a sus anexos, cuando no existía impedimento jurídico que respalde su reserva.

En ese momento histórico del país, no sólo se omitió otorgar información a los ciudadanos, sino se vulneró el cumplimiento de la norma, lo que ha generado desconfianza en el manejo del aparato del Estado, y ha creado una mala imagen de los funcionarios públicos ante la ciudadanía.

Más allá de consideraciones políticas, de lo sucedido se necesita rescatar, que fueron momentos en la historia de Bolivia en los que se ignoró que se debe respetar los principios constitucionales entre ellos los de legalidad, seguridad jurídica e igualdad. La igualdad no sólo entre los semejantes sino entre los ciudadanos y las instituciones públicas, ya que no se puede tener democracia sin gente informada.

Por otra parte, lo que sustenta también el proyecto de ley señalado, ha sido la vulneración de derechos de los ciudadanos por parte de la Administración Pública, ya que sucesivamente se han presentado denuncias que señalaban que las solicitudes realizadas ante entidades estatales simplemente no fueron atendidas, no merecieron una respuesta oportuna, independientemente de que se hubiese aceptado el requerimiento o no. Esta situación se agrava aún más cuando se deja de atender a grupos sectoriales o a organizaciones sociales civiles que requieren contar con información que puede coadyuvar a la efectivización de cierto trámite o pretensión jurídico – económica. Estas organizaciones tienen la legitimidad y en muchos casos el respaldo jurídico para realizar el control social y vigilar la correcta aplicación de las normas, etc.

Los actos de la Administración Pública y negocios del Estado deben ser creíbles ante la ciudadanía, cuidando que la gestión sea transparente, y que en todo momento exista la posibilidad de ejercitar control social, averiguar situaciones dudosas.

El Proyecto de Ley antes señalado establecerá los requisitos, condiciones, plazos y procedimiento para que las personas accedan a la información que sea “...*generada o conservada en cualquier institución del sector público...*”.⁵⁹ También, a través de este proyecto, se implementará portales de acceso y actualización, donde además se han plasmado los medios de impugnación posibles, si a acaso son rechazadas las solicitudes.

⁵⁹ Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, Artículo 3.

En definitiva se entiende que la pretensión del Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, es que la información sobre el qué hacer de la cosa pública llegue a la mayor cantidad de gente posible, para lo cual se debe instrumentalizar y determinar procedimientos para lograr ciertos mecanismos electrónicos de acceso fácil a la información general y sobre la cual no existe restricción de reserva o confidencialidad.

Hecha esta introducción, paso a explicar *in extenso* el Proyecto de Ley señalado, haciendo la puntualización necesaria cuando se entiende que su contenido vulnera la intimidad y privacidad de las personas, avasallando la Confidencialidad prevista en el Código Tributario.

2.2.3 Proyecto de ley de transparencia y acceso a la información pública, y sus excesos frente al derecho de confidencialidad de la información tributaria

El contenido del Proyecto de Ley que nos corresponde analizar, indudablemente provoca la disyuntiva de validez y primacía entre dos derechos como son, el derecho a la información y los derechos a la intimidad y privacidad, por lo que se observará los riesgos que se suscitarían en caso de la promulgación del hasta ahora Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Se realiza una primera observación, en sentido que el objeto del Proyecto de ley, artículo primero señala cuatro aspectos que se desglosarán a lo largo de su contenido, de los cuales el inciso c. refiere a: *“Establecer normas de protección de los datos personales en posesión de las entidades del sector público”*.⁶⁰ La relación de este inciso c. con la tesis que se desarrolla es importante de destacar, ya que si bien este Proyecto de Ley tiene como pilar principal acceder a la información generada por la Administración Pública, se determina paralelamente la excepción de acceso a la información y se establece que se protegerá aquella información con características personalísimas de cada ciudadano que se encuentre en posesión del sector público. En los artículos sucesivos se evidenció que no hay correlación y extrañamente tampoco se desarrolla lo anunciado en el inciso c., lo cual demuestra que no hay congruencia en la elaboración del Proyecto de Ley y se deja sin explicar e instrumentalizar el manejo de los datos personales o información individual y su custodia.

La obligación de informar según el artículo 3, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública alcanza a la información generada y conservada en las instituciones públicas, pero se debe hacer la distinción precisa respecto a qué se entiende por información generada y cuál es la información que se conserva, ya que evidentemente no se trata de la misma por su origen. La información generada es aquella que ha sido procesada y previamente analizada por la instancia pública o privada, pero no representa información primaria. La información conservada en custodia, es simplemente la

⁶⁰ Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 1.

que ha sido traspasada de una persona particular a la entidad estatal, pero debemos dejar en claro que la conservación o custodia no determina titularidad de la información, debiendo existir de por medio el deber de comunicación al titular para que bajo su derecho de autodeterminación pueda autorizar su cesión a *terceros* mucho más cuando los fines que puede tener esa solicitud pueden ser diversos y ajenos al objeto para el cual fueron otorgados o cedidos por el titular al sector público.

Haciendo un estudio más profundo sobre este aspecto, se dirá que cuando se pretende equiparar la información generada con aquella información que es custodiada, el titular de la misma puede reclamar el respeto de una garantía constitucional doctrinalmente reconocida como es el de Confianza Legítima, ya que existe la presunción por parte del titular de la información que no se podrá ceder la información personalísima cuando únicamente se la está resguardando para ciertos fines, caso contrario se tendría una situación donde previamente se anuncie la posibilidad de que la información será otorgada a todo el sector público cuando así se lo considere conveniente, sólo ante éste último supuesto no se vulneraría ninguna norma ni garantía.

El Servicio de Impuestos Nacionales determina que en cumplimiento al artículo 70 del Código Tributario, los contribuyentes de manera obligatoria entreguen información de trascendencia tributaria y además esta información debe estar constantemente actualizada, por su parte el SIN se obliga a que solamente la utilizará para procedimientos y trámites tributarios, no pudiendo cederla a *terceros*, siendo entendido como *tercero* también el propio Estado a través de otras entidades públicas, esto en conformidad al artículo 67 del Código Tributario.

Avanzando en el análisis del Proyecto de Ley, en su Capítulo III, artículo 9 se da la explicación de los alcances de la Información Pública que al texto dice: “*La información pública es la producida o procesada por las entidades y personas de derecho privado comprendidas en la presente ley, en sus fases de inicio, procesamiento o conclusión, resguardada o conservada en los archivos de la repartición responsable de su atención o de la entidad correspondiente ...*”⁶¹ respecto al texto transcrito me permito señalar que la Información Pública deberá contener cierto procesamiento para que sea genérica y no se pueda identificar a la persona natural o jurídica a través de ella, tampoco puede revelar discrecionalmente información económica o de otra índole que afecte a su titular, a manera de ejemplificar se puede exponer el caso de contar con información tributaria que refleje datos estadísticos como cuántas empresas del sector textil adeudan el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); por otra parte ya ingresando a la esfera privada de la información se estuviese individualizando a una empresa X, la cual adeuda un monto X, esta información al ser revelada o cedida indudablemente afectará los intereses económicos de su titular poniéndole en desventaja comparativa con sus semejantes.

⁶¹ Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 9.

La Administración Pública, por consiguiente el Servicio de Impuestos Nacionales, no puede adjudicarse la propiedad de los datos de personas naturales o jurídicas, que han sido otorgadas confiando en los principios de Confianza Legítima y Buena Fe de las actuaciones de las entidades gubernamentales, y con el resguardo jurídico de que tal cual lo prevé la norma, será utilizada para fines anunciados, lo contrario haría surgir en los contribuyentes el temor de consecuencias distintas de las derivadas de las obligaciones tributarias, como por ejemplo ser susceptibles de actos de competencia desleal, tráfico de información. etc.

Posteriormente, el Proyecto de Ley en su artículo 9, señala que cualquiera sea la forma en que se presente la información como ser: “... impresa, gráfica, fotográfica, grabada en cinta de video, soporte magnético, digital u otro, de mayor alcance tecnológico”,⁶² igualmente será susceptible de ser otorgada cuando se la considere como pública; a lo cual me permito acotar con la siguiente observación.

Siempre relacionando el Proyecto de Ley con el trabajo que se desarrolla, respecto a la forma en la que se presenta esta información entendida abusivamente como pública, se dirá que varias instituciones del sector público, entre ellas la Administración Tributaria cumpliendo con las funciones encomendadas, ha implementado mejoras tecnológicas sustanciales que se reflejan en la operativización del sistema y en el control cruzado de datos; por lo que desde el 18 de mayo de 2007 se implementó el Nuevo Sistema de Facturación Electrónica, a través de la Resolución Normativa de Directorio Nro. 10-0016-07, cuyo propósito es agilizar la emisión de facturas o notas fiscales, disminuir los costos de facturación y facilitar el control fiscal por parte de la Administración Tributaria.

Las modalidades de facturación como la facturas electrónicas, en línea, por punto de venta Da Vinci, facturas prevaloradas y otras, constituyen un beneficio que permite un ágil intercambio de información entre el Sistema Informático del SIN y el Sistema Informático del contribuyente, pero el *objeto* de este nuevo sistema no fue pensado en ningún momento para que se cruce información con otras entidades ajenas al Sistema Tributario y menos que se mantenga un sistema en línea con instituciones cuyas finalidades son ajenas al ámbito tributario.

Añadiendo a lo señalado, el Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública en su artículo 12, así como la Nueva Constitución Política del Estado en su artículo 21 numeral 6 resaltan que acceder a la información es un derecho fundamental que todo ciudadano tiene, pero y sin ánimo de ir contra esta afirmación, será beneficioso que se reconozca que si se observa del lado inverso al solicitante, estamos frente a derechos de privacidad y de intimidad de los titulares de la información, es decir personas naturales y jurídicas, por lo que no se puede pretender que el derecho

⁶² Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 9.

de una persona a solicitar información sea referida o involucre a la privacidad del otro. Por lo señalado me permito insistir en la comprensión de los límites de la información pública, que es aquella que si bien tiene como base la información cedida por una persona natural o jurídica, la misma ha sufrido un cierto procesamiento por parte de la Administración Pública y del resultado no se puede individualizar a una persona o en su caso a una empresa.

No se niega que el Derecho de Petición y específicamente el de petición y acceso a la información como doctrinalmente ha sido estudiada, debe ser respaldado mediante norma, pero deben quedar los límites bien establecidos para una efectiva aplicación y no tener que posteriormente enfrentar situaciones controvertibles entre dos derechos y garantías de los ciudadanos.

Tampoco este proyecto de norma da a conocer cuál es el criterio técnico y/o jurídico, en función al cual se decidirá en última instancia aceptar o rechazar la solicitud de información, ya que la misma debería ser valorada por el funcionario a cargo, bajo un criterio imparcial y suficientemente cauteloso, puesto que pueden presentarse casos en los que se requiera información referida a aspectos generales y cuya publicación es obligatoria, como ser: leyes, decretos supremos, reglamentos, resoluciones de directores, etc.; en estos casos la entrega de la información será obligatoria y su negación dará lugar a sanciones como prevé el proyecto, sin embargo, pueden surgir requerimientos referentes a aspectos específicos, como ser pedir información sobre una empresa en particular y los estados financieros, o cuáles son los activos líquidos de una empresa; ante estas solicitudes se deberá analizar la pertinencia o no de entregar estos requerimientos y de ninguna forma la negativa de entrega debería generar sanciones.

Cabe indicar, que la respuesta a una solicitud debe generarse de manera obligatoria, pero en caso de rechazo se entiende que ésta debe estar sustentada y fundamentada; lamentablemente esta útil diferenciación no ha sido prevista en el Proyecto de Ley, lo que podrá generar mayores inconvenientes a futuro.

Respecto a la excepción de acceso a la información que ha sido plasmada en el Proyecto de Ley, en el artículo 18, párrafo I, que al texto indica: *“El acceso a la información que con anterioridad a la petición y en virtud a leyes hubiera sido clasificada, será restringida de manera excepcional...”*,⁶³ la misma es imprecisa porque se tiene que conocer cuáles serían las circunstancias de esta excepcionalidad, quien las determinará, bajo qué criterio y por qué tiempo; nuevamente se estuviese dejando a la voluntad de algún funcionario público la toma de esta decisión, a pesar que el texto de éste artículo señale que no será en ningún caso discrecional de la autoridad pública.

Al respecto acotar que cuando la excepción de informar u otorgar información emerja del contenido de una Ley que tiene el mismo nivel jerárquico que el hasta ahora Proyecto de Ley que se analiza,

63 Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 18.

tendría que ser aceptado y de ninguna forma descartar su cumplimiento.

Por otra parte, el Proyecto de Ley en el mismo artículo 18, párrafo II, inciso a) determina como excepciones al derecho de acceder a la información, a todo aquel requerimiento “*relativo a la intimidad o privacidad de la persona o que estén protegidos por el secreto profesional*”,⁶⁴ este texto es confuso y totalmente ajeno al ordenamiento jurídico vigente puesto que la misma Constitución Política del Estado viene reconociendo y resguardando la intimidad y privacidad de las persona, no siendo un requisito que esta información tenga protección bajo la denominación de Secreto Profesional.

Entonces, el alcance del término Secreto Profesional que le da el Proyecto de Ley se refiere a aquellas profesiones que por las características de sus actividades y al tratarse de aspectos delicados de cada individuo deben proteger la información que obtienen a través del Secreto Profesional, pero con esta interpretación no se toma en cuenta aquella información que también tiene trascendencia en otras esferas de la vida de una persona, y no están bajo el anunciado secreto profesional.

Esta observación revela que a tiempo de elaborar el proyecto de ley, se ha tomado ligeramente el análisis de la confidencialidad de la información, ya que cabe manifestar a manera de ejemplo que existe información que custodian las entidades financieras así como las administraciones tributarias que es resguardada con el mayor celo y ha recibido la denominación de secreto bancario, secreto fiscal o más propiamente la confidencialidad de la información tributaria en el último caso, pero esta información no se enmarca en la figura de secreto profesional.

A tiempo de concluir con el análisis del Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, llama la atención dos aspectos; el primero tiene que ver con una interpretación a favor del derecho de acceder a la información cuando se presenten situaciones de duda respecto a las excepciones, a lo que debo acotar que es muy probable que existan casos de duda o confusión porque como se mencionó previamente, el texto del Proyecto de Ley no es lo suficientemente claro. Por otra parte, se crea un segundo control posterior o de supervisión para las entidades públicas que es el Ministerio de Justicia, ante el cual las Instituciones Públicas deben emitir informes acerca de las solicitudes sobre acceso a la información que hubiesen sido aceptadas o rechazadas. Sobre este punto, no se aclara cuál el propósito y fin de este control, pero se interpreta que será otra instancia además de la Contraloría General del Estado que determinará el establecimiento de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil o penal según corresponda.

En conclusión, como se pudo demostrar, el Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública excede lo contemplado en los artículos 67 y 68 del Código Tributario Boliviano. La Administración Tributaria se constituye en el custodio y no titular de la información del contribuyente,

⁶⁴ Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 18.

donde el sujeto pasivo revela datos de carácter económico y con significancia determinante en el ámbito comercial y económico en general, pero de ninguna forma el manejo dicha información será para otros fines que no sean los procedimientos tributarios; paralelamente el Código Tributario le impone obligaciones al ente recaudador, que es la conservación de la información bajo la confidencialidad, por lo que mal se puede pretender que el Proyecto analizado rompa con derechos y obligaciones establecidos con anterioridad entre el Servicio de Impuestos Nacionales y el sujeto pasivo, dentro de una relación jurídica de orden personal.

No obstante lo analizado, en fecha 31 de marzo de 2010 se promulga la Ley Nro. 004, Ley de Lucha Contra la Corrupción “Marcelo Quiroga Santa Cruz”, la cual en su artículo 19 prescribe la exención de secreto de confidencialidad, cuyo contenido se pasa a analizar.

2.3. Ley de Lucha Contra la Corrupción “Marcelo Quiroga Santa Cruz”

Ciertamente el contenido social y enfoque de defensa del patrimonio del Estado son evidentes en la presente ley, sin embargo, en un sentido coherente al trabajo presentado cuestiono esta normativa en lo referente a la entrega de información prevista en su artículo 19, el cual elimina el secreto o confidencialidad de la información tributaria cuando la Unidad de Investigaciones Financieras, Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha Contra la Corrupción, Ministerio Público y la Procuraduría General del Estado requieran información, siempre que sea para el cumplimiento de sus funciones.

Pues bien, sin duda, la Administración Tributaria se encuentra sujeta al cumplimiento de esta norma por tener carácter de ley, pero no menos cierto es que la responsabilidad ante el contribuyente sobre el manejo de la información tributaria que custodia debe ser cedida a los solicitantes de la información. Lamentablemente, una vez más, la ineficiente labor legislativa no ha previsto y no se ha detenido en el análisis de los derechos de las personas sobre las que se requiere información, las cuales merecen saber quienes están en conocimiento de su información tan relevante en su economía.

El inicio de una investigación penal ante posibles indicios de corrupción de un funcionario o ex público, etc. se origina ante cualquier denuncia, que en más de los casos responden a posiciones políticas intransigentes, donde entre adversarios políticos han visto en esta ley el mejor mecanismo de confrontación y desgaste público.

Lo cierto es que mientras la denuncia sea procesada y concluya el proceso penal respectivo, la información tributaria que solicitan las instancias respectivas será manejada sin control, donde su entrega y cesión posterior no reconoce un responsable visible.

Realizado este análisis se dirá que ante la vulneración de los derechos de confidencialidad y reserva de la información de los contribuyentes, la ley tiene sus propios instrumentos de protección que están a disposición de las personas; es así que se tiene el Recurso de Hábeas Data que se pasa

a desarrollar.

2.4. Garantías procesales ante excesos de la Administración Tributaria

Frente a los excesos en las actuaciones de la Administración Pública y del Servicio de Impuestos Nacionales en particular, la norma ha previsto mecanismos jurídicos que ante circunstancias específicas pueden determinar su nulidad o anulabilidad; ya que la antijuridicidad de un acto puede devenir por la violación de la Constitución Política del Estado, de la ley, decreto, resolución, etc.

Los actos de los funcionarios de la Administración Tributaria deben estar enmarcados en la norma vigente y teniendo muy presente la primacía del rango jurídico de cada una de ellas, ahora bien, si un funcionario en cualquier tarea que hace al proceso tributario, encontrándose dentro de un proceso de verificación interna o externa, o simplemente en una instancia de investigación u operativo de control, no adecua su conducta a lo estrictamente permitido por norma y como consecuencia de su acción u omisión ocasionare lesión al contribuyente al haber vulnerado sus derechos, su actuar, puede dar lugar al reclamo por parte del sujeto pasivo a través de la interposición de una acción de amparo ante una instancia jurisdiccional, conforme lo establece la Constitución Política del Estado y demás normas especiales.

Sin embargo, y atendiendo al tema en estudio, cuando la transgresión de la norma afecte el derecho de “...conocer, objetar u obtener la eliminación o rectificación de los datos registrados por cualquier medio físico, electrónico, magnético o informático, en archivo o bancos de datos públicos o privados...”,⁶⁵ el contribuyente tiene la posibilidad de interponer un Recurso de Hábeas Data, con su actual denominación Acción de Protección de Privacidad.

2.4.1 Hábeas Data o Acción de protección de privacidad

El *nomen juris* Hábeas Data, es una denominación que se ha tomado: “...en parte del latín y en parte del inglés; *Hábeas data*, es un sustantivo plural que se traduce como información o datos, por lo cual, en una acepción literal, *Hábeas data* se define como conserva o guarda de datos”.⁶⁶

El actual texto constitucional ha cambiado la denominación de Hábeas Data por Acción de Protección de Privacidad, lo cual desde mi posición y por lo investigado no obedece a parámetros doctrinales, ya que en la doctrina y la jurisprudencia en las legislaciones de países como Brasil, Paraguay, Argentina y otras, se viene utilizando el nombre Hábeas Data, por lo que al desarrollar el presente numeral toda referencia será bajo este apelativo.

⁶⁵ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 130.

⁶⁶ Juan F. Armagnague y María G. Ábalos Arrabal de Canals, *Derecho a la Información, Hábeas Data e Internet*, Ediciones La Rocca, Buenos Aires 2002. p. 419.

Tal como lo sostienen Ekmekdjian Miguel A. y Pizzolo Calogero, autores citados por Juan F. Armagnague y María G. Ábalos Arrabal de Canals; Hábeas Data es: *“El derecho que asiste a toda persona –identificada o identificable- a solicitar judicialmente la exhibición de los registros-públicos o privados-, en los cuales están incluidos sus datos personales o los de su grupo familiar, para tomar conocimiento de su exactitud; a requerir la rectificación, la supresión de datos inexactos u obsoletos o que impliquen discriminación...”*.⁶⁷

Nos referimos a una acción constitucional, a través del cual se protege el derecho del titular a tomar conocimiento de su información contenida en una base de datos pública o privada, pudiendo además exigir la supresión, modificación del contenido de esa información por razones de actualización; entonces estamos hablando de que los objetivos que persigue este recurso son: acceder a registros para conocer los datos personales y familiares, actualizar los obsoletos o corregir los inexactos.

La acción de protección de privacidad es un mecanismo e instrumento procesal de carácter constitucional que busca tutelar el acceso a la información pública y autodeterminación informativa. Según el tratadista Carlos MESÍAS, el proceso constitucional de Hábeas Data tiene triple naturaleza jurídica:

- (...) **1. Es una garantía.** El hábeas data es una garantía (Derecho Humano) de tercera generación, un instrumento procesal para la protección de determinados derechos humanos.
- 2. Es una acción.** Es una acción, porque, no es un medio impugnativo o incidente dentro de un proceso.
- 3. Es un Proceso.** Es un conjunto sistematizado de actos jurídicos procesales sucesivos entre sí (...) ⁶⁸

La incorporación de este instituto al ordenamiento constitucional boliviano es un hecho particularmente reciente y novedoso, cuyo contenido es el siguiente:

(...) Artículo 130. I. Toda persona individual o colectiva que crea estar indebida o ilegalmente impedida de conocer, objetar u obtener la eliminación o rectificación de los datos registrados por cualquier medio físico, electrónico, magnético o informático, en archivos o bancos de datos públicos o privados o que afecten a su derecho fundamental a la intimidad y privacidad personal o familiar, o a su propia imagen, honra y reputación, podrá interponer la Acción de Protección de Privacidad (...) ⁶⁹

Pero el Hábeas Data implica además el derecho a la libertad de los individuos, ya que tutela el derecho a la autodeterminación, así lo concibe el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional 1420/2004-R que al texto indica:

(...) Es la potestad o facultad que tiene toda persona para mantener en reserva determinadas facetas de

⁶⁷ Ekmekdjian Miguel A y Pizzolo Calogero citado Juan F. Armagnague, María G. Ábalos Arrabal de Canals, *Derecho a ...* p. 419.

⁶⁸ Carlos Mesias, Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigación Jurídica de la UNAM, www.juridicas.unam.mx

⁶⁹ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 130.

su personalidad. Es un derecho que se inscribe en el marco del valor supremo de la libertad en su dimensión referida al “status” de la persona que implica la libertad- autonomía, lo que importa que esté íntimamente relacionado con el derecho al libre desarrollo de la personalidad; la consagración de este derecho se encamina a proteger la vida privada del individuo y la de su familia, de todas aquellas perturbaciones ajenas que, de manera indebida, buscan penetrar o develar los sucesos personales o familiares (...) ⁷⁰

La autodeterminación abarca la posibilidad de las personas naturales y jurídicas de decidir por sí mismas cuándo, cómo y en qué medida pueden autorizar la transmisión a terceros la información que les atañe directamente. Al respecto, destaco lo que indica Bazán al señalar: “...el Hábeas data ha obtenido carácter positivo como una garantía constitucional, es decir, como un medio de protección y aseguramiento del derecho a la autodeterminación informática”,⁷¹ “...es la autodeterminación informativa, la libertad informática o la privacidad de los datos, lo que se quiere controlar y defender. En torno a ese objetivo el hábeas data busca, en determinados casos y circunstancias, que ciertos datos queden reservados y que no se hagan públicos” ⁷²

Sin duda el Servicio de Impuestos Nacionales posee una base de datos en formato físico y electrónico importante; con más de 273.650.- contribuyentes registrados, 211.418.- en estado activo y 201.268.- contribuyentes inactivos; donde los contribuyentes Newton que son aquellos sujetos pasivos o terceros responsables que cumplen sus obligaciones tributarias a través del Portal Tributario (*Página Web*) actualizan su información periódicamente, haciendo ingresar sus datos directamente al sistema ya que tienen acceso a ello.

Los contribuyentes al interior de la Administración Tributaria se encuentran clasificados por cantidad de ingresos declarados, así se tiene a los principales contribuyentes denominados PRICOS, grandes contribuyentes GRACOS, y finalmente el resto de contribuyentes bajo la designación de RES-TO, pero esta base de datos debe ser actualizada constantemente, teniendo los sujetos pasivos la obligación de otorgar información que determine cambios en su condición económica, financiera y/o tributaria, al amparo del artículo 70 del Código Tributario

Si bien se entiende que los contribuyentes tienen derecho a acceder a su información que cursa en el Servicio de Impuestos Nacionales, rectificarla y/o modificarla, el Código Tributario ha configurado este derecho como un deber, previsto en el artículo 70 del Código, que señala:

- (...) 1. Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.
2. *Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente,*

70 Tribunal Constitucional, Sentencia Constitucional 1420/2004-R

71 Víctor Bazán, El Hábeas Data, *el Derecho a la Autodeterminación Informativa y la superación del concepto informativo de la Intimidad*, www.juridicas.unam.mx, p. 18.

72 Germán Bidart, *El secreto fiscal y la comunicación social a través de la libertad informativa*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley E 254,2001, p.12.

*siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo. (...)*⁷³

Por la documentación revisada y el conocimiento que se tiene de los actuados administrativos tributarios, se puede concluir que la Administración Tributaria es asequible a los contribuyentes cuando requieren acceso a su información, pero hay procedimientos internos que se deben seguir, como apersonarse a los Departamentos de Recaudaciones de la Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial a la que pertenezca el contribuyente, y solicitar mediante nota el cambio o rectificación de algún dato que cursa en el Servicio de Impuestos Nacionales. En caso de no seguir este procedimiento, no se considerará como válida su solicitud y dará lugar a la imposición de sanciones por incumplimiento al deber formal de actualizar información.

Avanzando en el desarrollo de este instituto, hacemos referencia a las personas que tienen la posibilidad de interponer el reconocimiento del derecho de acción de protección de privacidad.

2.4.1.1. Legitimación activa

Esta acción precautela al titular de los datos archivados o conforme establece la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a quien haya soportado las consecuencias de la vulneración de este derecho, así se tiene en la Sentencia Constitucional Nro. 134/2002-R: “... *corresponde al afectado que directamente acredita interés en el asunto y en quien recaen las consecuencias jurídicas de la resolución o acto de la autoridad que se impugna*”.⁷⁴

También queda claro que tienen legitimación activa las personas jurídicas, ya que pueden ver lesionados sus intereses, su buen nombre y su prestigio, como marca, logo, signo, etc., pero no se admite la activación por vía de acción popular, es decir, no se reconoce la legitimación activa a los sindicatos, agrupaciones populares, comités cívicos, etc.

2.4.1.2. Legitimación pasiva

La legitimación pasiva recae en la entidad pública o privada que ha violado el derecho de acceder, objetar u obtener la eliminación, rectificación o modificación de los datos existentes en un archivo; no siendo requisito que la entidad tenga como tarea el manejo de un archivo o base de datos o más bien tenga asignada otra función, siempre y cuando mantenga en custodia información de las personas naturales o jurídicas.

Aclarando el párrafo precedente, se dirá que la legitimación pasiva la tienen los representantes legales de las empresas privadas y los legitimados mediante el debido respaldo normativo tratándose de entidades públicas.

⁷³ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 70.

⁷⁴ Sentencia Constitucional Nro. 134/2002-R, Tribunal Constitucional.

Sin embargo, de la comprensión del texto del artículo de la acción de protección de privacidad se aclara, que no abarca el derecho a la confidencialidad de la información y la protección de su no divulgación; concluyo con esta aseveración porque en ningún momento el contenido de este artículo nos permite ampliar a más derechos que los establecidos en el mismo.

A partir de este reconocimiento planteo un análisis comparativo con otras legislaciones en las que sí se ha previsto incluir a la confidencialidad como un derecho dentro de los que precautela el Hábeas Data, con su actual denominación acción de protección de privacidad.

2.4.2. Hábeas data y la confidencialidad de la información. Análisis comparativo.

A partir del establecimiento del Hábeas Data como una garantía constitucional, se pudo observar en las constituciones latinoamericanas que los alcances y el ámbito de acción de este recurso no es uniforme; es así que algunos países le dan una extensión amplia y otros restringida, lo que de alguna manera ha ido desnaturalizando este recurso.

A efectos del presente trabajo, es importante establecer la relación entre este instituto y la confidencialidad de la información; partiendo del análisis de lo previsto en nuestra legislación para posteriormente, ver cómo ha sido normado el Hábeas Data en otros países y si prevé la confidencialidad de la información como un derecho protegido.

Las reformas que ha introducido el nuevo texto constitucional si bien son relevantes en muchos aspectos, debo lamentar que respecto a la garantía de Hábeas Data, simplemente se ha limitado a hacer una copia del texto que ya existía en anteriores constituciones, y en realidad este texto cautela más el derecho de acceso a la información y conocimiento de la información pública y privada, cuyo fin último es la participación e información general de los ciudadanos y de este modo obtener transparencia de las actuaciones y gestión de las entidades estatales, pero de una interpretación y aplicación restrictiva de esta norma se tiene que no ampara la confidencialidad de la información de los ciudadanos para que sus datos no sean libremente entregados a *terceros* y ello llegue a afectar la intimidad y privacidad de las personas u otros derechos patrimoniales.

Por mi parte, me corresponde señalar que esta omisión en la norma se debe a confusiones conceptuales por parte de los legisladores, que dejándose llevar por su tendencia política que quiere transparentar la gestión pública, han olvidado que los derechos a la intimidad y privacidad son fundamentales para las personas, que merecen tener seguridad jurídica en sus relaciones cotidianas entre particulares y entre ellos y el Estado.

La garantía constitucional del Hábeas Data o mejor dicho la Acción de Protección de la Privacidad conforme ha sido plasmado en la Constitución Política del Estado no preserva la confidencialidad

de la información que cursa en una base de datos y tampoco precautela su *no* divulgación, esto siempre que se haga una interpretación restringida y literal del texto del artículo 130, previamente transcrito.

A partir de esta omisión, se pudo comprobar que no existe coincidencia, ni coherencia con la legislación comparada, ya que en la Ley Fundamental de otros países como Argentina, Perú, Paraguay entre otros, han incluido a la confidencialidad como un derecho que protege el Hábeas Data; así se tiene que la Constitución Política de la República de Argentina en su artículo 23 establece: *“Toda persona puede interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, ... para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actuación de aquellos...”*⁷⁵

Se trata, sin duda, de una norma donde se han contemplado aspectos que hacen al resguardo a la intimidad de las personas, pero también se pudo conocer que en la legislación Argentina existe la Ley Nro. 25.326 que norma de manera especial y específica el recurso de Hábeas Data, así como su procedimiento; esto es una muestra de la importancia que le han dado al manejo de la información, reconociendo que es necesario contar con instrumentos jurídicos más específicos que permitan su operatividad.

La Constitución Política Peruana en su artículo 6, inciso 2 establece que toda persona tiene derecho: *“A que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar”*.⁷⁶

Asimismo, el texto transcrito de la Constitución Política peruana de manera muy clara muestra que su norma principal resguarda el derecho de los ciudadanos de saberse protegidos por una legislación que ha equilibrado el derecho de acceso a la información que reconoce límites, que no es otro, que el derecho a la intimidad de los habitantes de su país.

Del mismo modo, la Constitución Política de la República del Ecuador en su Sección Quinta, artículo 92 ha normado la Acción de Hábeas Data, que de igual manera prevé la posibilidad que tiene el titular de acceder a su información, independientemente de donde se encuentre archivada la misma; también esta norma permite al ciudadano conocer el uso que se le da a su información, lo cual es ponderable, pues de esa manera los titulares de la información pueden solicitar a las dependencias correspondientes se informe sobre el destino de la misma.

A su vez, este mismo artículo 92 en su tercer párrafo expresa: *“...En el caso de datos sensibles, cuyo archivo deberá estar autorizado por ley o por la persona titular, se exigirá la adopción de las medidas de seguridad necesarias”*; ⁷⁷ resulta entonces, que si bien es un artículo con particularidades en su texto, de igual manera refleja que la acción de Hábeas Data en la República del Ecuador permite

⁷⁵ Constitución Política de Argentina, artículo 23.

⁷⁶ Constitución Política de Perú, artículo 6.

⁷⁷ Constitución Política de la República de Ecuador, artículo 92.

al ciudadano o en el caso en particular, al contribuyente que se adopten medidas de seguridad sobre su información, es decir que sea confidencial.

En síntesis, las constituciones analizadas han incorporado en la acción o recurso de Hábeas Data el derecho de confidencialidad que procura el resguardo de la intimidad y privacidad personal, familiar y de empresa, protegiendo los derechos de índole patrimonial, es decir la información relativa a los bienes.

Tal cual lo entiendo, la interpretación dada a este instituto no puede de ninguna forma alejarse del objeto mismo de su naturaleza, que es la protección a la intimidad y privacidad frente a posibles abusos del poder informático y del poder del Estado para requerir información; por consiguiente, la omisión que en nuestro texto constitucional se ha identificado revela falta de conocimiento y principalmente idoneidad técnica, lo que constituye una seria y grave laguna en nuestro ordenamiento jurídico, porque no puedes unilateralmente proteger los derechos de quienes virtualmente están solicitando información y desproteger a quienes deben entregar esa información.

Irrefutablemente estamos ante un vacío e incoherencia normativa, donde el ciudadano no tiene la posibilidad de exigir ante instancias judiciales que se respete su privacidad y la *no* divulgación discrecional de su información, porque la interpretación literal de este recurso no lo contempla, pero para mayor precisión en lo que asevero, acudo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional boliviano.

El Dr. Willman Ruperto Durán Ribera, en su calidad de Presidente del Tribunal Constitucional de Bolivia hasta la gestión 2007, da a conocer una Ponencia sobre el alcance del Hábeas Data e indica:

(...) Tratándose de la protección de derechos, no es posible realizar una interpretación restrictiva y más bien partiendo de los derechos protegidos por ésta, entre los cuales se encuentra el derecho a la intimidad, que como se vio implica, en un sentido positivo, la libertad que tiene la persona para decidir qué hacer con su vida privada y de guardar en reserva aquellos aspectos que no desea que sean conocidos por los demás, se debe entender que la persona, en ejercicio de esa libertad puede decidir qué aspectos de su vida privada pueden ser mantenidos en forma confidencial, y por lo mismo, también puede objetar la circulación de esa información (...) ⁷⁸

Es grato poder conocer posiciones coincidentes sobre la protección a la intimidad y privacidad de las personas, más aún cuando se trata del criterio de un ex magistrado del Tribunal Constitucional; pero, a pesar de existir esta ponencia y por ende esta interpretación, no es necesariamente una posición del Tribunal Constitucional, ya que ante la ausencia de este magistrado, se desconoce cuál será el criterio a aplicar en los casos de Hábeas Data que conozcan como emergencia de la revisión de oficio previsto en norma.

78 Willman Ruperto Durán Ribera, Magistrado del Tribunal Constitucional de Bolivia, *Ponencia Hábeas Data*, www.tribunalconstitucional.gov.bo.

A la fecha, el uso del recurso de Hábeas Data es poco frecuente en Bolivia, situación que tiene más de una explicación, entre las que me permito señalar; el hecho de que esta garantía constitucional protege sólo el derecho de acceso a la información para su modificación, actualización, etc., pero no así el derecho a reclamar la reserva de la información y su no circulación; esta causal es importante ya que determina un uso restringido. Por otra parte, el Estado ha demostrado su poder y la decisión de intervenir en cuanta información considere que le es útil, dejando a un lado el respeto de los derechos a la intimidad y privacidad, empeorando la situación cuando se trata de información de empresas privadas; a esto se suma la crisis que enfrenta el Poder Judicial, donde los administradores de justicia se ven consecutivamente amenazados cuando emiten fallos contrarios a los postulados del Gobierno y casi de inmediato son destituidos y enfrentan procesos judiciales.

En consecuencia, a lo largo del presente capítulo he procurado demostrar cuáles han sido los lineamientos que los principios jurídicos otorgan a la confidencialidad de la información y porqué estos se constituyen en el asidero para el resguardo de la información general y la información tributaria en particular; donde he podido demostrar que todavía el texto constitucional está ausente cuando habla de la información tributaria y sobre su confidencialidad.

Al mismo tiempo, se ha analizado profundamente la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la recién promulgada Ley de Lucha Contra la Corrupción “Marcelo Quiroga Santa Cruz”, con el objetivo de poder reconocer sus excesos y que en definitiva vulnera el derecho de intimidad y privacidad de las personas.

En cuanto al estudio del Hábeas Data, he reflejado que este instituto a diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones no ha contemplado el tema de confidencialidad de la información y únicamente precautela el derecho de acceso, modificación, actualización y rectificación de la información, lo cual no es equilibrado, porque una norma de esas características es parcial y no coadyuva a la solución de la vulneración o lesión de derechos fundamentales.

Pues bien, sin mayor abundamiento en este segundo capítulo, ingresaré a la exposición del manejo de la confidencialidad de la información tributaria en el Código Tributario, donde se estudiará entre otros temas cuál es el ámbito de protección, su justificación, los límites y las excepciones establecidas en la norma; a su vez se hará una amplia explicación de casos que se han presentado, pudiendo identificar los vacíos e imprecisiones de la norma.

Manejo de la confidencialidad de la información en el Código Tributario

Introducción

En el presente capítulo, se reflejará el diagnóstico del grado de eficiencia y eficacia que tiene el artículo 67 del Código Tributario en su aplicación, donde abordaré el estudio procurando identificar cada uno de los elementos que hacen a su contenido. Se asume el análisis minucioso de ésta norma, donde se inicia con la conceptualización de los términos, llegando posteriormente a evidenciar aspectos como, qué está bajo confidencialidad, o ante quien o quienes es confidencial la información.

A su vez, se ingresa al estudio de las excepciones a la confidencialidad previstas por ley, deteniéndome en el análisis de los Decretos Supremos Nro. 0077 de fecha 15 de abril de 2009 y el Decreto Supremo Nro. 0122 de 13 de mayo de 2009, ambos promulgados por el Poder Ejecutivo; los cuales merecen un fuerte cuestionamiento de mi parte, por exceder lo previsto en norma, como se demostrará oportunamente.

Este capítulo representa en gran medida el aporte de mi investigación, en lo que refiere al estudio de campo realizado; puesto que da a conocer a profundidad las inconsistencias de la norma que como se evidenció han ocasionado dificultades prácticas, así se tiene la confusión en la interpretación de los términos *información agregada* y *estadística*, a lo que me referiré, adentrándome en un escrupuloso estudio; toda vez que estos dos tipos de información son públicos según lo prevé la norma, en ese sentido, entiendo que es de central importancia identificar los conflictos prácticos en su aplicación.

Finalmente, se ingresará al estudio de cuáles son las sanciones para los funcionarios de la Administración Tributaria que no observen la obligación de guardar bajo confidencialidad toda la información que conocen en mérito a sus funciones dentro de la Institución, y que sólo deben ser utilizadas para efectos tributarios y no otros; es así que expongo los procedimientos y posteriores sanciones que derivan de la vulneración de la norma, pudiendo ser a nivel de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil e incluso penal.

3. Confidencialidad de la información tributaria en el Código Tributario, Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003.

El Congreso Nacional de la República de Bolivia el año 2000 sancionó la Ley Nro. 2166 que encaminó el proceso de institucionalización del Servicio de Impuestos Nacionales, momento a partir del cual se identificaron serias deficiencias en la normativa tributaria como lo era el Código Tributario aprobado mediante Ley Nro. 1340, de fecha 28 de mayo de 1992; por lo que se decidió la conformación de un comité redactor del nuevo Código Tributario, el cual tenía muchos desafíos, entre ellos, procurar redactar una norma que garantice el respeto de los derechos de los contribuyentes siguiendo la tendencia de las legislaciones latinoamericanas sin desatender claro está el objetivo central como lo es efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo cabe recordar que el Código Tributario antes señalado ya legisló sobre la confidencialidad de la información tributaria, seguramente valorando que de por medio se encuentra el resguardo de un bien jurídico con suficiente respaldo constitucional como lo es la intimidad y privacidad de las personas; pero no es menos cierto que el Artículo 132 del Código Tributario vigente hasta el 2003 era escueto y muy poco preciso cuando señalaba: *“Las informaciones que la Administración obtenga de los contribuyentes responsables y terceros por cualquier medio, tendrán carácter reservado. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta”*.⁷⁹

El artículo citado, establecía de manera precisa que el manejo de la información tributaria era confidencial y la excepción que permitía tener acceso a esta información se producía ante la emisión de la orden dictada por autoridad jurisdiccional; pero no señalaba sobre qué información recaía la obligación de reserva por parte de los funcionarios públicos y si estos a tiempo de contravenir ésta norma estaban sujetos a responsabilidad y por ende a sanciones.

Cabe reconocer en primera instancia, que si bien se tiene un antecedente principista al reconocimiento del derecho de confidencialidad de la información del contribuyente, me atrevo a cuestionar que el Código Tributario de 1992 como antecedente principal del actual Código Tributario, no contemplaba el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes, ya que solamente se puede verificar la existencia de un listado de sus deberes en el Capítulo III, artículo 142, pero no así el listado de sus derechos, como si se tratase de una imposición ajena a un ordenamiento jurídico y por decisión unilateral del Estado, lo cual, no responde al sentido de la recaudación fiscal que busca equilibrar las relaciones a través de imposiciones y sanciones proporcionales, además donde la tendencia es mejorar el sistema de persuasión buscando aumentar la conciencia impositiva de los contribuyentes.

Ahora bien, una vez identificadas las observaciones, mediante Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de

⁷⁹ Código Tributario Boliviano abrogado (Ley Nro. 1340), artículo 132.

2003 aprueban el nuevo Código Tributario, el mismo que tiene cinco títulos y más de doscientos artículos. El título segundo denominado Gestión y Aplicación de los Tributos, en su Capítulo Primero refiere a los Derechos y Deberes de la Administración Tributaria y del Sujeto Pasivo y Tercero Responsable; es decir, nos da una amplia explicación de cuáles son las facultades y potestades, y cuáles son los límites que tiene el Servicio de Impuestos Nacionales en todo el proceso de investigación, fiscalización y determinación de los tributos.

De manera innovadora para el Sistema Tributario Boliviano, este nuevo código introduce varios aspectos relativos a los derechos de los contribuyentes, así se puede mencionar el derecho que tiene a realizar consultas sobre materia tributaria cuando la norma no sea lo suficientemente clara, también se ha incluido la posibilidad que tiene el sujeto pasivo a recibir asistencia técnica y normativa, que no es más que una guía que la Administración Tributaria brinda de manera preliminar para poder dirigir la conducta del contribuyente, y así evitar que incurra en errores u omisiones a tiempo de cumplir con sus deberes formales y deberes tributarios de manera voluntaria.

El incorporar los derechos del sujeto pasivo, entiendo que responde más a una exigencia de un Estado Democrático de Derecho, donde no se puede legislar de manera arbitraria y sin reconocer los derechos de las partes, ya que no se concibe un Estado que haciendo uso de su prerrogativa de autotutela decida que los ciudadanos sólo tienen obligaciones; es todo lo contrario, los ciudadanos tenemos obligaciones, ya que podemos y exigimos nuestros derechos.

En ese contexto jurídico y fáctico, surge la necesidad de realizar el análisis detallado de aquel artículo del Código Tributario que establece el deber del Servicio de Impuestos Nacionales a la confidencialidad de la información tributaria, su sentido y alcance, así como el estudio de su cumplimiento y efectividad.

Enfocándonos en el tema de estudio existe, sin duda, fundamento jurídico y práctico de la confidencialidad de la información tributaria, que ha sido expuesto por el autor López Martínez en su libro *Los deberes de Información Tributaria* y ha sido recogido por José Ortiz Linán que señala:

(...) El fundamento práctico del secreto fiscal analizado se encuentra en la protección de los intereses del sujeto sobre el que se proyecta la trascendencia de los datos aportados, de forma que éste encuentra la garantía de que las informaciones que sobre él se han facilitado a la Administración Pública, sea utilizada en exclusividad para los fines a los que fue solicitada, y que el ámbito de intimidad que queda restringido en aras a la armonización con otros derechos e intereses protegidos, no se proyecte sino para lo que es estrictamente necesario en dicha armonización, de forma que los citados datos sólo sean conocidos por un círculo restringido de personas en el desarrollo de las funciones encomendadas a los mismos en la gestión de los tributos (...)⁸⁰

80 José Ortiz Linán, *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*, Inv. Nro. 02/03, Ed. por IEF, p. 84.

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en su 32^a. Asamblea General ha reconocido respecto a los derechos de los contribuyentes:

(...) Por lo tanto, la A.T. debe tener especial cuidado con el uso que hace de éstas facultades. Piénsese en el poder con que cuenta la A.T. para acceder a información que pudiera revelar secretos profesionales, comerciales o industriales, situaciones que escaparían a lo estrictamente tributario, llegando incluso a contar con información que permita inferir sobre el comportamiento personal de determinados contribuyentes (...)⁸¹

Me complace en gran medida el significativo progreso que el Código Tributario ha plasmado al precautelar derechos del contribuyente como el derecho a su intimidad y privacidad, porque según el autor José Ortiz Liñan “... *el objeto de la cesión es tan digno de protección como el deber de contribuir...*”,⁸² pero se debe advertir que es necesario realizar mejoras en la norma, porque se han evidenciado ciertas imprecisiones que se irán explicando del contenido del artículo 67 del Código Tributario.

3.1. Alcances del artículo 67 del Código Tributario vigente.

La Administración Tributaria Boliviana reconoce que necesita contar con la mejor y mayor información del contribuyente, ya que los sistemas de información se constituyen en una herramienta gerencial imprescindible para alcanzar el éxito en sus funciones de recaudación; por consiguiente, ésta información debe ser tratada y resguardada con mucha disciplina por parte de los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y por parte de la institución como tal.

El Servicio de Impuestos Nacionales como entidad de Derecho Público autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera tiene establecidos derechos y deberes ante el contribuyente; bajo esta afirmación el Código Tributario norma el deber de confidencialidad de la información tributaria en su artículo 67.

El contenido de este artículo, su alcance y la interpretación que se le ha dado; sin duda han sido causal de más de una confrontación y disyuntiva, tanto a nivel interno del actuar del Servicio de Impuestos Nacionales, como entre la institución y otras instancias del Poder Ejecutivo, así como entre estos y *terceros*, pero para ingresar a su estudio se pasa a desglosar el artículo 67 del Código Tributario transcribiéndolo in extenso:

(...) **ARTÍCULO 67 (Confidencialidad de la Información Tributaria).** Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración Tributaria, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada, o solicitud de información de conformidad a lo establecido por el Artículo 70 de la Constitución Política del Estado (...)

⁸¹ *La Tributación en un contexto de Globalización Económica*, 32^a. ASSEMBLEIA GERAL DO CIAT, Salvador de Bahía Brasil 15 de maio de 1998.

⁸² *La Tributación en un contexto de Globalización Económica*, 32^a. ASSEMBLEIA ... p. 84.

Para una mejor comprensión, en principio se ha transcrito únicamente el párrafo I del artículo 67, del cual se irá analizando cada aspecto que hace a su contenido.

Para estudiar el alcance de la confidencialidad, o sea qué actos o hechos están bajo el resguardo de confidencialidad, primero conceptualizaremos el término confidencial:

(...) Se refiere a la cualidad de reservados o restringidos que tienen ciertos datos sobre uno mismo por el hecho de pertenecer a la intimidad; o ciertas informaciones u opiniones privadas que son dichas con la suposición de que su difusión permanecerá controlada por el sujeto que las emite, no sólo en cuanto a la extensión de su difusión, sino a la calidad y vía de difusión (...) ⁸⁴

La confidencialidad de la información tributaria, debe entenderse desde el respeto absoluto a la intimidad del sujeto pasivo por parte de los funcionarios que intervienen en el proceso y gestión tributaria, y en la prohibición de difusión a terceros por cualquier medio, a menos que sea bajo el procedimiento excepcional previsto en la norma.

Con la referida introducción conceptual de la palabra confidencialidad, es pertinente delimitar sobre qué recae esta prohibición, es decir conocer con precisión qué son las Declaraciones y Datos individuales.

Declaración

Adentrándonos en un contexto práctico, la información con la que cuenta el SIN se origina en las Declaraciones Juradas, Datos Individuales e Informes que proporciona el contribuyente, donde las Declaraciones Juradas, no son más que los formularios pre-impresos o digitalizados que permiten al contribuyente o tercero responsable, el llenado de información de trascendencia tributaria, entendiendo que tiene trascendencia tributaria:

(...) La información que permite a la Administración Tributaria el ejercicio de sus propias funciones, referidas a la determinación y liquidación de tributos, fiscalización y revisión de los actos administrativos de contenido tributario y, por ende, eventualmente el ejercicio de potestad de sancionar administrativamente las infracciones que procedan, o en su caso, instar a la autoridad judicial el conocimiento de las infracciones penales (...) ⁸⁵

Según el autor Tiberio Torres, se constituye en información con trascendencia tributaria cuando: *“...la calidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación...de contribuir al sostenimiento de los gastos pú-*

83 Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 67.

84 Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta S.R.L, Argentina, p.162.

85 OJ-101-2000, Pronunciamiento de la Procuraduría del Municipio de Garabito San José de Costa Rica.

blicos”,⁸⁶ sin embargo es útil conocer el significado que nos da el diccionario jurídico de la palabra declaración.

Para el Diccionario Jurídico la palabra declaración: *“Es el documento oficial con el que un contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un tiempo específico, a través de las formas autorizadas. Se pueden clasificar de acuerdo a la periodicidad, según el tipo de contribuyente, según el impuesto a declarar, etc.”*⁸⁷ *“Es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación”*⁸⁸

Por su parte el Código Tributario en su artículo 78 señala:

(...) I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código (...) ⁸⁹

Una primera característica de las Declaraciones Juradas, es que revela información que individualiza al contribuyente siempre a través del NIT (Número de Identificación Tributaria) sea persona natural o jurídica; también da a conocer el domicilio del contribuyente, representante legal al tratarse de persona jurídica; una segunda característica de las Declaraciones Juradas es toda la información de carácter económico que contiene, como ser el tipo de impuesto que declara, periodo, monto a pagar o crédito fiscal subsistente, etc., finalmente las Declaraciones Juradas deben llevar la firma del contribuyente sea firma física o digital, así como su aclaración; lo cual hace presumir que estamos ante un documento fidedigno e incontrastable.

No cabe duda que las Declaraciones Juradas se constituyen en una fuente de información periódica, que puede ser el puntal para el inicio de un procedimiento de fiscalización interna o externa permitiendo ser contrastada para referencias posteriores. A partir de la información que el contribuyente revela por mutuo propio, se compromete sobre su veracidad y en segundo término se obliga a su cumplimiento, conforme señala el Código Tributario.

Para enfocar mejor la relación de la confidencialidad de la información tributaria con el contenido de las Declaraciones Juradas, puntualizaré que entre toda la información que se puede obtener de estas declaraciones se puede conocer del contribuyente el origen y cuantía de sus ingresos, dé-

⁸⁶ Tiberio Torres Rodas, *La Protección de la intimidad en el Derecho Tributario*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, Ediciones Abya Yala, 2007, p. 35.

⁸⁷ Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta S.R.L, Argentina, p.280.

⁸⁸ <http://www.aifta.org/attachments/File/Diccionario/Fiscal/D.pdf>.

⁸⁹ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 78.

bitos, total de crédito fiscal por periodo; toda esta información que sin duda tiene directa relación con circunstancias económicas, personales y hasta familiares del contribuyente; no menos importante es reconocer que hay ciertos impuestos de cuyas declaraciones se desprende mayor información íntima, es el caso del llenado de los formularios 500, 520, 560, 570, 590, 593, 594, 580, 595 entre otros, a través de los cuales se declara el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas o como ha reconocido el autor Andrés Jiménez Díaz en su publicación *Comisiones de Investigación, Intimidad e Información Tributaria*:

(...) Los datos que se ofrecen a la Hacienda Pública en las declaraciones relativas al Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas contienen información que entraría directamente en esa esfera de nuestra personalidad,... evidenciando situaciones que el sujeto pasivo podría tener interés en mantener reservadas y que, en todo caso, pertenecen al ámbito de lo privado según una extendida convicción social (...) ⁹⁰

Sin embargo, independiente de las Declaraciones Juradas, el Servicio de Impuestos Nacionales también obtiene del contribuyente Datos e Informes que contienen información tributaria, sea a través de medios informáticos o manuales.

Datos individuales

Se entiende por datos individuales: “...los hechos que describen sucesos y entidades..., un dato puede significar un número, una letra, un signo ortográfico o cualquier símbolo que represente una cantidad, una medida, una palabra o una descripción”.⁹¹

Es decir, a tiempo de realizar las funciones de investigación, fiscalización, o más propiamente en un proceso de determinación, la Administración Tributaria puede requerir al contribuyente toda la documentación que tenga valor en la investigación, me refiero a documentos que contengan información económica, por ejemplo libros de compras y ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito IVA, detalle de proveedores, inventarios, flujo de activos, selección de materia prima de sus industrias; extractos bancarios, planilla de sueldos, comprobantes de ingresos y egresos, formularios de habilitación de notas fiscales, estados financieros de gestión y otros registros contables.

Toda la información que continuamente recibe el Servicio de Impuestos Nacionales debe ser procesada, registrada, analizada y mantenida en resguardo en archivos, ya que a partir de ella se formaliza la relación con el sujeto pasivo, se identifica su conducta tributaria y se posibilita el seguimiento continuo del cumplimiento o no de sus deberes tributarios y formales.

Valga decir, la obtención y el examen de la documentación no se limita a la información de

⁹⁰ Andrés Jiménez Díaz, *Comisiones de Investigación Intimidad e Información Tributaria*, Revista Española de Derecho Constitucional, p. 59.

⁹¹ <http://www.aifc.org/attachments/File/Diccionario/Fiscal/D.pdf>.

existencia física, sino abarca a todo el sistema informático del contribuyente, cuando éste tenga un sistema automatizado; por ende las facultades del Servicio de Impuestos Nacionales respecto a la obtención de información no encuentra obstáculos ante los sistemas informáticos que pudiese utilizar el sujeto pasivo.

Lo manifestado en el párrafo precedente tiene sustento normativo en el artículo 79 del Código Tributario, que al texto dice:

(...) I. La facturación, la presentación de las declaraciones juradas y de toda otra información de importancia fiscal, la retención, percepción y pago de tributos, el llevado de libros, registros y anotaciones contables así como la documentación de las obligaciones tributarias...podrán efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país, conforme a la normativa aplicable a la materia (...)

(...) Estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos (...) ⁹²

Sin embargo, obtener información contenida en las Declaraciones Juradas y Datos Individuales no es suficiente para el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que las facultades para conseguir información de otras fuentes se amplían al amparo del artículo 71 del Código Tributario, donde las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas tienen la obligación de proporcionar cuanta información requiera el SIN, por otra parte la Administración Tributaria puede nombrar a terceros como *Agentes de Información*, es decir *terceros* que tienen la obligación de entregar información de manera masiva, periódica, bajo especificaciones pre establecidas que dan a relucir datos como sueldos y salarios, honorarios, comportamiento comercial y bancario, etc.

Conocido el alcance que tiene la información contenida en Declaraciones Juradas y Datos individuales del contribuyente, continúo analizando el primer párrafo del artículo 67 del Código Tributario, refiriéndome al uso o finalidad de esta información.

Aplicación y ejecución de procedimientos tributarios

Toda la actividad de la Administración Tributaria está encaminada a la efectiva aplicación de tributos y comprende el ejercicio de las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, para posteriormente realizar la determinación de la deuda. De manera fundamental la Administración Tributaria se concentra en procurar el logro del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea de manera voluntaria, por parte de los contribuyentes o adoptando medidas coercitivas, pero el cumplimiento de

⁹² Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 79.

este objetivo dependerá de la eficacia con la que desarrolle las funciones señaladas, siendo de relevante importancia la función de fiscalización.

La fiscalización de las actividades económicas de un contribuyente, implica un complejo análisis y cruce de documentación que permitirá detectar el incumplimiento tributario, pero el manejo de la información es determinante para esta función, es decir: “...aumentar la disponibilidad de información relacionada con las obligaciones tributarias de los contribuyentes y optimizar el uso de la información de que se dispone”⁹³

Por su parte, pueden presentarse situaciones en las que los requerimientos de información tengan como objeto indagar de manera general o específica sobre algún aspecto que signifique sospecha sobre el comportamiento tributario del sujeto pasivo, por lo que en estos casos lo que se busca es contar con elementos de juicio que permitan validar la información del contribuyente y realizar cruces de información obtenida de otras fuentes y en definitiva ejercer un control fiscal efectivo.

Por consiguiente, la seguridad del contribuyente es reconocer que el Servicio de Impuestos Nacionales no podrá utilizar la información que le ha sido cedida para otros fines no tributarios y menos aún para ser repartida u otorgada a otras entidades estatales que tienen funciones ajenas a las tributarias.

En ese sentido, se ha desglosado la primera parte del párrafo I del artículo 67 del Código Tributario, debiendo ingresar a considerar la restricción para la Administración Tributaria de informar, ceder o comunicar la información tributaria de los contribuyentes a terceras personas, es decir el siguiente texto: “...y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros...”⁹⁴

Terceros

Para comprender cuál el alcance del término *tercero*, es preciso primero reconocer su concepto, pero resultará más provechoso aún para este estudio recoger un concepto dado precisamente para la aplicación en el ámbito tributario, para lo cual se asimila el manifestado por la Doctora Magda Inés Rojas Chaves, Procuradora - Asesora de la Municipalidad de Garabito en el Pronunciamiento de la Procuraduría del Municipio de Garabito San José de Costa Rica, OJ-101-2000.: “Por terceras personas debe entenderse no sólo a los particulares, sino funcionarios públicos y Administraciones Públicas extrañas a aquella en que consta la documentación”.⁹⁵

Del mismo modo, el término *tercero* ha recibido la siguiente definición por parte de la Directiva Española 95/46, citada en el libro de José Ortíz Liñan:

93 *La Tributación en un Contexto de Globalización Económica...*

94 Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 79.

95 Magda Inés Rojas Chaves, Procuradora - Asesora de la Municipalidad de Garabito en el Pronunciamiento de la Procuraduría del Municipio de Garabito San José de Costa Rica OJ-101-2000.

(...) Tercero, es la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo distinto del titular de los datos, del responsable del tratamiento, del encargado del tratamiento y de las personas autorizadas para tratar los datos bajo la autoridad directa del responsable del tratamiento o del encargado del tratamiento (...)⁹⁶

En efecto, se ha cuestionado el alcance de este término, ya que no existe claridad en los límites que la misma norma le otorga a la interpretación de quien es *tercero*, es decir, se puede entender que toda persona natural o jurídica que no se encuentre ejerciendo funciones tributarias es un tercero, pero esta interpretación es estricta y circunscribe el manejo de la información tributaria únicamente hacia el interior de la Administración Tributaria, incluida claro está la Aduana Nacional de Bolivia y las Alcaldías Municipales, por tener estas dos entidades estatales funciones tributarias.

Este cuestionamiento que hago a un término evidentemente ambiguo, ha provocado que el Ministerio de Hacienda, actual Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, velando por la transferencia de la información hacia las demás entidades estatales, y seguramente en procura de transparentar el qué hacer público, convoque al SIN para que concilie una interpretación más extensiva del término *tercero*, en ese sentido, el Poder Ejecutivo emite el Decreto Supremo Nro. 0077 de fecha 15 de abril de 2009, el cual fue modificado por el Decreto Supremo Nro. 0122 de 13 de mayo de 2009.

El contenido del Decreto Supremo Nro. 0077 presenta cuatro artículos, centrando mi atención en el contenido del artículo segundo por ser el que reglamenta el carácter de *NO TERCERO* del cual me permito hacer la explicación de sus alcances, previa transcripción del señalado artículo;

(...) **ARTÍCULO 2.- (CARÁCTER DE NO TERCERO)** Para la aplicación del presente Decreto Supremo y en el marco de lo establecido en el Artículo 67 del Código Tributario Boliviano, las entidades públicas del Órgano Ejecutivo Nacional con atribuciones de control, verificación, fiscalización, investigación y formulación de políticas económicas y sociales y elaboración de estadísticas oficiales se consideran 'no terceros' (...)⁹⁷

A tiempo de comentar este Decreto Supremo y el artículo transcrito, será importante aclarar que al amparo del Código Tributario Boliviano y el Decreto Supremo N° 27310 que lo reglamenta, el ámbito tributario en el contexto nacional se encuentra bajo la responsabilidad y tutela del Servicio de Impuestos Nacionales, los Municipios y la Aduana Nacional, sin embargo, el Decreto Supremo que se analiza, en su artículo segundo amplía el traspaso y comunicación de la información del contribuyente a otras entidades del Órgano Ejecutivo Nacional que no tienen facultades de gestión tributaria, bajo el sustento de que las mismas tienen facultades de control, verificación, fiscalización, investigación; esta afirmación supone imprecisión del Decreto Supremo, porque existen muchas instancias públicas que

96 José Ortiz Liñán, *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*, Inv. Nro. 02/03, Editado por Instituto de Estudios Fiscales, p. 93.

97 Decreto Supremo Nro. 0077, artículo 2.

ejercen estas facultades en ámbitos *no* tributarios, pero tienen potestades para obtener por sí mismas toda la información que requieran y no atenerse a la base de datos del Servicio de Impuestos Nacionales, lo cual entiendo es un total desacierto.

Por otra parte el Decreto Supremo Nro. 0077 señala que no se considerarán como *terceros* a aquellas entidades que realizan formulación de políticas económicas, sociales y elaboración de estadísticas oficiales, lo cual es totalmente incoherente, porque hay que tomar en cuenta que estas entidades por una parte no tienen funciones tributarias, de investigación, control o fiscalización, y para el ejercicio de funciones de formulación de políticas económicas y sociales y elaboración de estadísticas oficiales necesitan contar con fuentes de información agregada, global donde no requieren identificar a los contribuyentes ya que es demasiada individualización para el objeto que persiguen.

La formulación de políticas económicas requiere información general concentrada en rubros y aspectos macro económicos, y esto porque su función es dar lineamientos básicos a partir de los cuales se tomarán ciertas decisiones, como ser conocer el comportamiento del sector textil del país, montos en exportaciones, y otros, para que partiendo de ello se definan ciertas políticas que repercutan favorablemente en la exportación dado el caso, pero de modo alguno se precisa conocer cifras en ventas o costos de la producción de un contribuyente en particular.

Concluyendo con el análisis de este primer Decreto se identifica una contradicción entre en el artículo tercero, párrafo III de su contenido y el objeto mismo del Decreto, puesto que al señalar: “... *El intercambio y transferencia de información no podrá identificar de manera individualiza a los contribuyentes*”⁹⁸ no hace más que ratificar el deber de reserva para la Administración Tributaria respecto a la información que el contribuyente entrega para fines tributarios, confirmando la prohibición para los funcionarios del SIN, de entregar información que identifique al sujeto pasivo.

Sin embargo, vigente el Decreto Supremo Nro. 0077 advirtieron que habían redactado y emitido una norma de cuya aplicación no conseguirían que se rompa la confidencialidad de la información tributaria o al menos que se flexibilice el artículo 67 del Código Tributario, por lo que el Poder Ejecutivo a instancias del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas emite un segundo Decreto Supremo Nro. 0122 de 13 de mayo de 2009, mediante el cual se deroga el párrafo III del artículo 3 del Decreto Supremo Nro. 0077 antes comentado, asegurando de esa forma la transferencia de la información del contribuyente a quienes señalaron como *no tercero*, sin mayor consideración respecto a la confidencialidad que establece la ley y dejando de lado el respeto de los derechos constitucionalizados de intimidad y privacidad, además de otros bienes patrimoniales que se encuentran protegidos bajo confidencialidad.

Consiguientemente estos dos Decretos Supremos realizan la interpretación de la palabra *ter-*

98 Decreto Supremo Nro. 0077, artículo 3.

zero, reglamentando los alcances para su aplicación siempre con relación a la confidencialidad de la información tributaria, ante tal vulneración y atropello de principios básicos del derecho como la Seguridad Jurídica, expreso mi desacuerdo con la emisión de los señalados Decretos, bajo los siguientes argumentos:

- » No puede un Decreto Supremo abrogar o derogar el contenido de una Ley como lo es la Ley Nro. 2492, Código Tributario vigente, esto en virtud al Principio de Jerarquía normativa ampliamente reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Bolivia. Valorando la importancia de conocer más sobre este principio he considerado pertinente rescatar el siguiente texto:

(...) el órgano guardián de la Constitución resolvió un recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad (RII), añadiendo además que el conjunto de normas antes citadas por orden de jerarquía, a las que jerárquicamente se puede llamarlas 'resoluciones', está supeditadas en contenido y forma a las leyes sancionadas por el Poder Legislativo (promulgadas y publicadas) las que a su vez no pueden sino estar sujetas a la Constitución Política del Estado (...)⁹⁹

Asimismo cabe considerar que la "...superioridad de la Constitución sobre cualquier otra norma jurídica. Esta superioridad de la Constitución se basa en un criterio material, pues la misma contiene los principios fundamentales de la convivencia (superlegalidad material) y por ello está dotada de mecanismos formales de defensa (superlegalidad formal)".¹⁰⁰ En otras palabras la Ley debe aplicarse con preferencia a otras normas de menor jerarquía, como lo es en este caso un Decreto Supremo.

- » La interpretación del término tercero, es esencialmente subjetiva y con una fuerte tendencia a favorecer los intereses del Gobierno, ya que amparados en estos decretos podrán acceder a toda la información económica del contribuyente, sin validar el derecho a la intimidad y privacidad económica de los sujetos pasivos. No se entienda que manifiesto una posición contraria a los intereses del Estado encarnado en un Gobierno, pero estoy convencida de que no se puede sobrepasar derechos fundamentales inherentes a la persona sea natural o jurídica, más aún cuando estos derechos se refieren o están relacionados con la economía de los ciudadanos.
- » El riesgo que conlleva la transferencia de la información económica del contribuyente se presenta ante un posible tráfico de información que no es otra cosa que el traspaso hacia varias personas o entidades públicas, que pueden tener fines políticos, económicos y otros. Esta información tiene valor en sí misma, a partir de ella se puede provocar casos de competencia desleal ya que el revelar el *Know How* de una industria provoca que se rompa el Secreto Industrial; no olvidemos que la Administración Tributaria tiene acceso a información

⁹⁹ Tribunal Constitucional, *Líneas jurisprudenciales: Principio de jerarquía normativa / Orden de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo*. 18 de agosto de 2006.

¹⁰⁰ Hugo Claire, *Jerarquía Normativa, Derecho Administrativo, Buenos Aires Argentina* p.124.

del contribuyente como: costos de producción, abastecedores especiales; información sobre mercados y ventas, inventarios: lista de clientes, reportes sobre ventas, por señalar alguna, que si bien en algunos caso no está declarada directamente es fácilmente deducible.

- » El acceso a la información tributaria y los derechos a la intimidad y privacidad requieren un manejo equilibrado y cauteloso del texto de la norma, que debiera responder a su razón teleológica de ser, ya que no se puede vulnerar de manera fragante la intimidad de las personas.
- » La emisión de estos Decretos Supremos provoca confusión en los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales, induciéndoles además al desconocimiento de la norma principal como es el Código Tributario, haciendo que los mismos puedan ser pasibles de sanciones administrativas, civiles e inclusive penales ante posibles impugnaciones por parte de los contribuyentes, cuando solicitando el respecto de sus derechos requieran ante las autoridades pertinentes el resguardo de su información bajo confidencialidad, a lo cual, dicho sea de paso, se ha obligado el Servicio de Impuestos Nacionales en la misma norma, como lo revela el numeral cuatro del artículo 68 del Código Tributario, que al texto reza:

(...) Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: ...4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria, con excepción de lo establecido en el Artículo 67 del presente Código (...) ¹⁰¹

- » El generar información específica, de manera periódica y bajo variables no utilizadas al interior de la Administración Tributaria ocasiona inestabilidad en el sistema informático del SIN, donde los sistemas computacionales están diseñados para funciones y procedimientos específicamente tributarios. A su vez el ceder información implica una tarea extraordinaria y un incremento de trabajo, generando costos a nivel de recursos humanos y recursos materiales.

Ciertamente, la emisión de estos dos Decretos Supremos ha determinado que el SIN sea muy cauteloso en respetar el Código Tributario por ser una norma jerárquicamente superior, como en acatar y viabilizar lo dispuesto en el contenido de los decretos señalados, es decir colaborar con la entrega de mayor información agregada y estadística y que no vulnere la confidencialidad de la información tributaria; con este propósito la Administración Tributaria ha emitido a través de su página web el *Comunicado* de fecha 10 de julio de 2009, el cual aclara a las Entidades Públicas del Órgano Ejecutivo Nacional cuáles serán los requisitos mínimos de formalidad que necesitan acreditar para poder acceder a la información custodiada por el Servicio de Impuestos Nacionales. Es así que previamente

101 Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 68.

a demostrar su condición de *No Tercero*, las Entidades Públicas deberán presentar solicitudes fundamentadas y justificadas donde además debe quedar esclarecida la información que solicitan.

Más allá del análisis que se realiza, el mismo Código Tributario reconoce que la confidencialidad de la información tributaria no es absoluta, admitiendo la entrega de información bajo ciertos supuestos que serán ampliamente analizados a continuación.

3.2. Circunstancias de excepción a la confidencialidad

Continuando con el análisis del artículo 67 del Código Tributario antes transcrito, se dirá que la obligación de mantener en confidencialidad toda la información tributaria del contribuyente es un límite que la norma establece para no transferir esta información, siendo factible romper la confidencialidad tributaria únicamente al presentar una Orden Judicial Fundamentada o una Petición de Informe Escrito, pero estas dos posibilidades obedecen el primero a un procedimiento jurisdiccional y el segundo a un procedimiento legislativo, donde previa consideración y resolución de estas instancias y en función de intereses sociales, colectivos o intereses de mayor importancia, finalmente decidirán solicitar información tributaria activando este tipo de mecanismos excepcionales previstos en el Código Tributario.

3.2.1 Orden judicial fundamentada

Dentro de la jurisdicción ordinaria, todo Juez tiene facultades para emitir órdenes judiciales, que son actos procesales a través de los cuales se emiten determinaciones cuyo cumplimiento es obligatorio para las partes; teniendo la finalidad de lograr la resolución de sus peticiones.

Una de las características de la Orden Judicial es que emana de un tercero neutral, en este caso el Juez; quien no tiene intereses en conflicto y tampoco tiene ningún tipo de dependencia con las partes, lo cual le permite dilucidar y aplicar de manera objetiva la norma al caso en concreto.

Sin embargo el artículo 67 del Código Tributario establece claramente que debe tratarse de una Orden Judicial Fundamentada, lo que implica, según lo aseverado por Minor Salas, que se revelen:

(...) Los razonamientos de hecho y de derecho en que basan las decisiones, así como la indicación del valor otorgado a los medios de prueba. La simple relación de las pruebas o la mención de los requerimientos de las partes, no reemplazará, en ningún caso, la fundamentación. Será insuficiente cuando se utilicen formularios, afirmaciones dogmáticas, frases rutinarias, la simple descripción de los hechos o la sola mención de los elementos de prueba (...) ¹⁰²

En lo particular, considero de máxima importancia detenernos en la profundización del entendi-

102 Minor E. Salas, *Qué significa fundamentar una sentencia*, Universidad de Costa Rica. p. 2.

miento de la fundamentación de una Orden Judicial, una Sentencia, o cualquier otro tipo de resolución. Las decisiones que toma una autoridad jurisdiccional o administrativa y su legitimidad están condicionadas y supeditadas a su fundamentación, ya que a partir de ello podremos conocer su contenido racional y de justicia, lo contrario ocasionaría que:

(...) En ausencia de argumentos que respalden las decisiones, las voces iracundas de los afectados se alzarán y los ánimos se incendiarán, pues inmediatamente nacerá la réplica de que la decisión es arbitraria. Una decisión que aparezca ante la opinión pública como injustificada, se expone, en primer lugar, a ser suprimida mediante los mecanismos formales de control (recursos, apelaciones, control de constitucionalidad y, en segundo lugar, a ser revocada mediante violencia (...)¹⁰³

Ahora bien, avanzando en el tema y para poder explicar de mejor manera cuáles son las circunstancias que mayormente ameritan la emisión de una Orden Judicial Fundamentada he acudido a un ejemplo que se presenta con más frecuencia tratándose de requerimientos de información ante el Servicio de Impuestos Nacionales. Dentro del ámbito penal, los delitos por Legitimación de Ganancias Ilícitas que tienen vinculación con la legitimación de ganancias provenientes de tráfico de sustancias controladas u otras actividades ilícitas, requieren de un arduo trabajo de investigación, donde los mecanismos con los que cuenta el propio Ministerio Público aparentemente son insuficientes para poder lograr obtener toda la información; en ese sentido la Fiscalía General de la República y las Fiscalías de Distrito, solicitan a los Jueces jurisdiccionales que conocen las causas, pueda emitir una Orden Judicial Fundamentada que intime al Servicio de Impuestos Nacionales a través de sus Gerencias Distritales, GRACOS o Sectorial dar a conocer información de los contribuyentes. Se trata de obtener información específica de los sujetos pasivos como ser flujos financieros, detalle de inventario de activos u otra información económica, a partir de la cual se puede deducir e inferir cuál es el manejo económico de las personas bajo investigación, e incluso se podría determinar los vínculos existentes.

Entonces, a efectos de una investigación jurisdiccional son innumerables los usos que se podría dar a toda la información que resguarda el SIN, esta necesidad de información se replica en materia familiar, donde se han presentado casos en los que los Jueces de Instrucción o de Partido, haciendo uso de sus facultades previstas en norma, solicitan a la Administración Tributaria dé a conocer sobre los ingresos económicos de las partes; en ese sentido todas estas peticiones de información bajo un procedimiento judicial llamado Orden Judicial Fundamentada reciben un tratamiento prioritario al interior de las Gerencias Distritales, GRACOS o Sectorial.

El Servicio de Impuestos Nacionales tiene la obligación de viabilizar el proceso de entrega de la información solicitada, previa revisión de la documentación que sustenta la solicitud y la pertinen-

¹⁰³ Minor E. Salas, *Qué significa...*, p. 4.

cia del requerimiento; es decir que la información requerida se circunscriba a aquella que contiene la Base de Datos del SIN y no otra, por otra parte debe existir mucho cuidado por parte de los funcionarios del SIN en admitir una Orden Judicial siempre que esté debidamente fundamentada, porque lo contrario significaría estar ante una solicitud que no se encuentra sustentada por autoridad jurisdiccional competente.

Como se dijo precedentemente, éste no es el único mecanismo procedimental que logra romper la Confidencialidad de la Información Tributaria, ya que la Petición de Informe Escrito (PIE) que emana del Congreso Nacional y responde a un procedimiento legislativo, tiene la misma finalidad.

3.2.2. Petición de informe escrito. Artículo 158 Constitución Política del Estado

La Constitución Política del Estado en su artículo 158, establece como atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional el: “17. *Controlar y fiscalizar los órganos del Estado y las instituciones públicas*”,¹⁰⁴ bajo esta prerrogativa los miembros de la Asamblea Legislativa, es decir los Diputados y Senadores, previo cumplimiento de ciertos requisitos pueden solicitar información a la Administración Tributaria o a cualquier otro organismo, autoridad o funcionario del Estado; por su parte el Reglamento General de la Cámara de Senadores en sus artículos 156, 157, 158, 159 y 160 regula la acción parlamentaria de fiscalización que se operativiza a través de la Petición de Informe Escrito (PIE).

De manera sintética paso a explicar el Procedimiento Legislativo que debe verificarse para emitir una Petición de Informe Escrito. Se inicia con la solicitud de un Senador o Diputado aprobada en el pleno de su Cámara y suscrita por la Presidencia de la Cámara de Senadores o Diputados, según corresponda, concluida esta etapa se remite el requerimiento a la Presidencia de la República, para que sea esta instancia la que vía el Ministerio que ejerce tuición sobre la entidad a la cual está dirigida la solicitud viabilice su respuesta.

El Servicio de Impuestos Nacionales a tiempo de recepcionar una Petición de Informe Escrito, tiene conocimiento de que su respuesta debe producirse en el plazo perentorio de 15 días, conforme establece el artículo 159 del Reglamento de la Cámara de Senadores, debiendo ser atendida con la debida celeridad y preferencia a otros trámites.

Por el trabajo de campo realizado se pudo evidenciar que las Peticiones de Informe Escrito, obtienen respuesta oportuna por parte de la Administración Tributaria, pero se presentan situaciones donde es el propio Poder Legislativo el que no cumple con los requisitos necesarios para la emisión de una Petición de Informe Escrito. Ejemplo de lo señalado se presentan solicitudes de información que

¹⁰⁴ Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009, artículo 158.

no son relativas a la información tributaria, más bien son consultas generales, ambiguas, y excesivas; en otros casos se pudo identificar la solicitud de los nombres de los funcionarios que tienen a cargo ciertos trámites o procesos de fiscalización; lo cual es totalmente ajeno al espíritu en que se enmarcan los requerimientos de información.

Consiguientemente, y siempre partiendo del examen que este trabajo me ha permitido realizar, quiero señalar mi desacuerdo sobre el contenido de un significativo número de Peticiones de Informe Escrito emitidos tanto por la Cámara de Senadores como por la Cámara de Diputados.

Si bien, la confidencialidad de la información tributaria no puede ser absoluta, por cuanto se debe reconocer el derecho de la población a ser informada, y más aún cuando existe un requerimiento específico previsto en norma como una Petición de Informe escrito (PIE), de ninguna manera podemos someternos a caprichos políticos e intenciones meramente revanchistas; expreso esta opinión porque pude identificar que ciertas Peticiones de Informe Escrito van dirigidas a conocer el capital que tienen invertido ciertas empresas privadas, conocer a sus proveedores, nombres de los socios accionistas; lo cual no puede ser cedido y transferido indistintamente, porque como lo he expresado a lo largo del presente trabajo, esta información es relativa a la intimidad y privacidad económica de los contribuyentes y no se conoce con certeza el uso que le darán a la misma.

Por otra parte, me ha alarmado encontrar solicitudes de información (PIE) que piden se revele el nombre de los funcionarios que realizan ciertos trabajos específicos dentro de la gestión tributaria, es decir los Senadores y Diputados precisan conocer quiénes son las personas que realizan los procesos de fiscalización a ciertos contribuyentes, donde además piden se individualice a los funcionarios por Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial, Esta información es propia del Servicio de Impuestos Nacionales, que a través de su Gerencia Nacional de Recursos Humanos mantiene una relación directa con sus dependientes, en esta relación, con certeza existen derechos y deberes de ambas partes, donde el SIN tiene facultades para vigilar el comportamiento laboral, estrictamente académico o ético de su personal, pero también sabe que las funciones asignadas a sus dependientes como fiscalizar o investigar no obedecen a una intención particular del funcionario, sino a una posición institucional enmarcada al cumplimiento de las funciones asignadas por norma.

Entonces, no existe lógica en pretender fiscalizar también a los funcionarios de una Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial, ya que todo actuar de un funcionario, no es más que el reflejo del actuar institucional que si acaso es lo contrario, existe normas que reglamentan y en su caso sancionarán, como se verá más adelante, las conductas que consideren han omitido el cumplimiento de la norma.

Si bien la Petición de Informe Escrito (PIE) determina el deber de información por parte de la Administración Tributaria, considero que las solicitudes deben ser proporcionales a las actuaciones de

los miembros del Poder Legislativo, donde se exige correspondencia entre la utilidad de la información y la finalidad pretendida, de esta forma se evitará discrecionalidad y posibles arbitrariedades.

Esta crítica la hago considerando que al ser la Petición de Informe Escrito una acción que levanta la prohibición de ceder datos tributarios, y obliga a la Administración a entregar información, sería importante que se exija que previamente a entregar información concurren ciertos requisitos que debe observar la Petición de Informe Escrito, y esto porque los bienes jurídicos protegidos, entre ellos la intimidad y privacidad de los contribuyentes se encuentra reconocida en la Constitución Política del Estado con el mismo valor jurídico que la potestad de la Asamblea Legislativa Plurinacional de fiscalizar; así también lo reconoce Andrés Jiménez Díaz:

(...) La Ley sólo podría dificultar o limitar la actividad de las Comisiones de Investigación cuando existan poderosas razones para ello, esto es, cuando existan bienes jurídicos en presencia, al menos tan dignos de protección como la potestad conferida a las Cámaras en orden a esclarecer los asuntos de interés público que se propongan como objeto de las comisiones de Investigación (...) ¹⁰⁵

Ciertamente, existen desacuerdos sobre la actitud de los miembros del Poder Legislativo, que a nombre de cumplir con sus funciones de fiscalización cometen excesos al actuar cumpliendo consignas, precisamente ahondando en ésta crítica presento algunos ejemplos de Peticiones de Informe Escrito a las cuales tuve acceso, para que en virtud a su estudio podamos configurar nuestras conclusiones.

3.3. Estudio de casos y sus incidencias

A tiempo de introducir este numeral, debo indicar que se presentarán casos tanto de Peticiones de Informe Escrito como casos de Órdenes Judiciales, este estudio se lo expondrá sin individualizar a las instancias peticionarias y tampoco se revelarán los nombres de los contribuyentes sobre los cuales se pide información.

Las Peticiones de Informe Escrito a las que se tuvo acceso de manera general requieren información sobre las deudas de una empresa determinada; la dificultad para el cumplimiento a este tipo de solicitudes es por demás evidente, primero, porque estamos ante una pregunta imprecisa como es *información sobre las deudas*, esto puede comprender todos los impuestos a los que se encuentra compelida la empresa, por otra parte tampoco el requerimiento se circunscribe a un período de tiempo, lo que significa que puede ser desde la inscripción de la empresa a la fecha.

Cuando la Asamblea Legislativa Plurinacional presenta solicitudes de información de este tipo, pide que las mismas se encuentren respaldadas en fotocopias legalizadas, esto implica una sobre-

¹⁰⁵ Andrés Jiménez Díaz, *Comisiones de Investigación Intimidad e Información Tributaria*, Revista Española de Derecho Constitucional, Núm. 60, Septiembre – Diciembre 2000, p. 50.

carga del trabajo de la Administración Tributaria, donde los argumentos que justifican la cesión de información no están bien definidos, afirmación que la hago ya que no se puede desconocer que los miembros del Poder Legislativo son principalmente representantes políticos de la población y su actuar responde a juegos de poder y protagonismo, siendo su principal instrumento de confrontación entre ellos el conocer y manejar mayor información de su adversario. Esta es una verdad que no se puede obviar, ni ocultar y que ciertamente es preocupante para el Servicio de Impuestos Nacionales, ya que únicamente tiene que viabilizar la entrega de información no pudiendo ampliar sus interrogantes respecto, por ejemplo al uso que se le dará a esta información o cuántas personas manipularán la documentación.

A través de este procedimiento legislativo, Petición de Informe Escrito, se puede conocer toda la información cursante en la Administración Tributaria, sin embargo, a los contribuyentes les queda confiar en el proceder responsable y ético de los Senadores y Diputados, así como de su personal subalterno; responsabilidad que exige la intimidad y privacidad del contribuyente y el Sistema Tributario en general; porque el objeto que el SIN persigue no es ser un instrumento de confrontación entre los sujetos pasivos y los que ejercen poder político, sino es la administración del ente fiscal procurando incrementar proporcionalmente la recaudación.

Otro caso que alarma y amerita analizar, es el hecho de que existen Peticiones de Informe Escrito que solicitan se revelen los nombres de los funcionarios que tienen encomendadas labores operativas de fiscalización, investigación y otras; esto es un exceso que rompe con una estructura institucional donde impera un orden y disciplina de los funcionarios, que no hacen más que acatar instrucciones de sus jefes inmediatos y aplicar la normas tributarias. Los funcionarios dependientes de la institución son funcionarios públicos que cumplen órdenes en procura de un fin institucional, ahora bien, ello no puede significar o más bien no debería significar, que estos tengan que ejercer sus funciones con la susceptibilidad a posibles exigencias o sanciones de instancias políticas.

En resumen, queda decir que las solicitudes de información hechas a través del Procedimiento Legislativo son muy generales, excesivas, pero además y realizando una crítica de fondo debo indicar que ninguna manifiesta o expone la razón por la que requieren información haciendo uso de este procedimiento excepcional, ya que si repasamos lo ya expuesto a partir de una PIE se puede pedir cualquier información del contribuyente sin necesitar previamente informar al sujeto pasivo que se está cediendo sus datos, lo cual supone que el SIN asume responsabilidad por el manejo que se haga de esa información.

La crítica que planteo, tiende a equilibrar intereses públicos y privados; se proclama que no sea sólo el Estado haciendo uso de su poder de imperio el que obtenga información del contribuyente, sino que sus requerimientos sean justificados, equilibrados, proporcionales y legítimos y no se desbaraten

derechos fundamentales de los contribuyentes, donde es el Servicio de Impuestos Nacionales el que se encuentra obligado a cuidar su prestigio y por otra lado debe cuidar la imagen de entidad básicamente recaudadora, donde toda la información que obtiene la hace en virtud a su obligación de realizar procedimientos tributarios.

Otro aspecto fuertemente cuestionado es que muchas solicitudes que llegan al SIN no cumplen con los requerimientos mínimos que la norma prevé, esto sin duda permite suponer desconocimiento de los legisladores de las propias normas que rigen los procedimientos camarales de fiscalización, ocasionando una serie de malas interpretaciones y hasta confusiones por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

No obstante, también quiero exponer algunos casos de solicitud de información realizada a través del procedimiento jurisdiccional, como es la Orden Judicial Fundamentada.

Señalar que las más de las veces, la Administración Tributaria no es notificada con una Orden Judicial Fundamentada, sino más bien una orden judicial simple, la cual no explica el porqué se requiere información ni para qué fines, esto es lamentable ya que a partir de este elemento sustancial como es la fundamentación se puede justificar el levantamiento de la confidencialidad y se entrega información económicamente relevante del contribuyente, sea que se trate de persona natural o jurídica.

Expuestos algunos de los casos que se recibieron en el Servicio de Impuestos Nacionales, e identificadas las deficiencias en la aplicación del artículo 67 del Código Tributario, en las siguientes páginas paso a explicar otros aspectos que de igual forma nos ayudan con el diagnóstico de las normas vigentes.

3.4. Información agregada y estadística

A tiempo de terminar el análisis del artículo 67 del Código Tributario, se ingresará a revisar el tercer párrafo del artículo señalado, con la intención de comprender por qué el precepto de confidencialidad no se aplica a la información agregada y estadística que emana del Servicio de Impuestos Nacionales, por ser información considerada pública.

Información agregada

Al referirme a la información agregada anticipo que existe total ausencia de una definición técnico-jurídica que concrete y aclare su significado, tampoco se pudo conocer, aún haciendo uso del Derecho Comparado, la delimitación jurídica del término; lo cual como se puede suponer ha ocasionado una inadecuada y libre interpretación de los alcances de lo que es información agregada.

Como lógica consecuencia de lo antedicho, han surgido una serie de dificultades en la Administración Tributaria, la cual ha recibido solicitudes de información de *terceros*, amparados en el tercer

parágrafo del artículo 67, que señala: “...la información agregada es pública”.¹⁰⁶

En ese sentido, la Administración Tributaria ante la responsabilidad de dar respuesta a solicitudes de información del Ministerio Público en particular y frente a una ambigua normativa, emite la Resolución Administrativa Nro. 13-0001-08 de 10 de marzo de 2008 con el propósito de dar a conocer qué datos y/o registros tributarios son públicos, por ser información agregada.

Ahora bien la Resolución Administrativa señalada es el resultado de un largo y complejo relacionamiento interinstitucional entre el Ministerio Público y el Servicio de Impuestos Nacionales, si bien no se intenta dar a conocer los pormenores del mismo, diré que en el actuar administrativo surgen posiciones de tozudez donde hay instituciones que lejos de cooperarse mutuamente, se perjudican en el cumplimiento de sus funciones.

Sin mayor abundamiento, me permito la transcripción del sexto párrafo del tercer considerando de la Resolución Administrativa Nro. 13-0001-08 que delimita qué información es agregada:

(...) Consiguientemente la Administración Tributaria no requiere Orden Judicial debidamente fundamentada o Petición de Informe por iniciativa Parlamentaria, para comunicar, ceder o informar a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria la información consistente en:

Información Agregada:

- » Número de Identificación Tributaria (NIT),
- » Categoría del Contribuyente,
- » Fecha de inscripción y baja,
- » Obligaciones tributarias,
- » Gran actividad,
- » Dependencia,
- » Régimen Impositivo,
- » Alcaldía y Estado Actual (vigente o no); (...) ¹⁰⁷

Considero que la emisión de una Resolución Administrativa como la que se transcribe *supra* es un avance dentro de la gestión administrativa, porque demuestra la firme decisión de resolver dificultades propias de una legislación donde con certeza no todas las situaciones están previstas, ya que no todas las normas son perfectas, más bien son perfectibles con acciones como las que encararon con bastante mérito al redactar la señalada resolución.

¹⁰⁶ Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 67.

¹⁰⁷ Resolución Administrativa Nro. 13-0001-08 de 10 de marzo de 2008, p. 3.

Además, indicar que el efecto vinculante de la resolución administrativa que se acaba de analizar sólo comprende a la Administración Tributaria y al Ministerio Público, lo cual le resta efectividad para aplicarla en otras circunstancias y ante otras instituciones. Este es el primer inconveniente con el que se atraviesa a tiempo de emitir resoluciones de carácter específico, y el segundo y más relevante es que se trata de una norma de menor jerarquía.

Por consiguiente, a través de una Resolución Administrativa de carácter reglamentario, no se puede establecer los alcances específicos de lo que comprende información agregada, ya que por jerarquía normativa debería ser una Ley la que determine ello, además de que su observancia sería obligatoria, en definitiva se invoca la necesidad de una norma cuyo texto tenga un lenguaje claro e inconfundible, para que de su aplicación no surjan situaciones de invasión a la intimidad de los contribuyentes.

Sin embargo, no únicamente la información agregada es pública conforme prevé el Código Tributario, sino también la información estadística que se pasa a explicar.

Información estadística

La estadística nos permite recolectar y clasificar datos desde su origen, por lo se constituye en un instrumento de gran importancia para todas las ciencias y disciplinas. En el ámbito tributario, su valor se reconoce ya que es un insumo a través del cual se recopila información, agrupándola de acuerdo a distintos criterios; a través de ella se revela información de la Administración Tributaria y principalmente se puede reconocer el comportamiento de la recaudación.

De manera general, el concepto de información estadística nos señala:

(...) La información estadística constituye un insumo fundamental para la elaboración de diagnósticos, la formulación, instrumentación y control de planes y programas, así como para evaluar los resultados de la gestión pública; asimismo, es un elemento indispensable en la realización de estudios e investigaciones por parte de usuarios del sector privado y académico, y del público en general. Esto es así, en virtud de que con la información estadística es posible caracterizar y conocer los fenómenos económicos y sociales, lo cual permite el análisis y la toma de decisiones para alcanzar los objetivos que se persiguen (...) ¹⁰⁸

El Servicio de Impuestos Nacionales, después de realizar un organizado trabajo de recopilación de información de las distintas áreas con las que cuenta, de manera periódica publica información estadística, la que da a conocer aspectos como la eficiencia en la gestión de recaudación y control; puntualmente me refiero a la Memoria Anual, que es la publicación que refleja detalladamente todo el trabajo de la Administración Tributaria en Bolivia. Este documento simplifica el acceso a la información por parte de los

108 <http://www.inegi.gob.mx/est/contenidos/espanol/sistemas/ae06/texcom/cintrod.htm>.

ciudadanos para que conozcan las cifras anuales, centrando su atención en mostrar el comportamiento tributario en el país durante la gestión; por ejemplo revela información porcentual de recaudación por tipo de impuesto, por gerencia, entre otros.

Conjuntamente con este tipo de publicaciones que hace la Administración Tributaria, en la actualidad se ha consolidado el sitio *WEB* del SIN que es uno de los más visitados de todo el sector estatal, donde se puede acceder a todo tipo de información general, desde el amplio bagaje de normas como la Constitución Política del Estado, Código Tributario, y demás normativa reglamentaria emitida por el SIN, hasta la información más útil para el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La información tributaria, por su alto contenido económico es fundamental para el análisis de la realidad financiera de un país, siendo sustento para la proyección de políticas socio-económicas, así como para la toma de decisiones, de esta forma lo reconocen organismos internacionales como la *CEPAL*, que señala: “... *Las estadísticas desempeñan un rol significativo en la gobernabilidad ya que proveen datos clave para evaluar la rendición de cuentas y la transparencia de las decisiones públicas. Su perfeccionamiento es esencial para el buen funcionamiento de los sistemas democráticos*” ¹⁰⁹

En resumen, este tipo de información es pública, a partir de la cual se posibilita a la ciudadanía conocer información con relevancia según la actividad económica que desarrolla.

La información estadística, su entrega y publicación en la práctica viene sucediendo de manera periódica y automática o a partir de requerimientos especiales; siempre previo proceso de verificación del personal del Servicio de Impuestos Nacionales que confirme que se trata de información que no identifica a los contribuyentes de manera individualiza y que la utilidad que persiga sea evidentemente para fines lícitos y de interés general.

La importancia que tiene la *precisa* distinción de qué comprende información pública no es poca, aspecto que el Código Tributario no lo hace, dejando a la libre interpretación de las partes qué han de entender por información pública. Esta omisión en la norma, es un desacierto y tendría que surgir un texto mucho más claro a tiempo de afirmar que la información estadística es pública, porque podrían antojarse en algún momento que toda la información que almacena el Servicio de Impuestos Nacionales es de carácter público.

Partiendo del propósito que tiene esta investigación, se ha identificado que tanto a nivel interno de la Administración Tributaria Boliviana como en otros países latinoamericanos, como es el caso reciente en la República de Uruguay, se han suscitado dificultades en establecer los límites de la información tributaria estadística, e información tributaria agregada; cuyo estudio abordaré ampliamente a continuación.

109 www.cepal.com

3.4.1. Consideraciones críticas sobre la falta de determinación en la concepción y entendimiento de información agregada e información estadística

En el ámbito de este estudio, no existe la regulación normativa apropiada sobre los límites de lo que ha de entenderse por información agregada e información estadística; sin duda en el presente trabajo, después de haber valorado críticamente la literatura revisada, busco proponer mejorar la normativa tributaria en lo que respecta al tratamiento de la confidencialidad de la información tributaria, toda vez que se han identificado vacíos y ambigüedades sin desmerecer los avances que se han tenido, por consiguiente, de manera pormenorizada en el capítulo relativo al planteamiento de las conclusiones me ocuparé de la exposición y proposición de un texto que permita claridad de la norma, sin embargo me permito adelantar ciertas conclusiones que surgen de la falta de determinación en los términos información agregada e información estadística.

Cabe observar que el primer inconveniente que se identificó en la aplicación del párrafo segundo del artículo 67, cuyo tenor dice: *Il La información agregada o estadística general es pública*, es que hay total imprecisión en reconocer los límites de esta información. Es decir, conforme se ha señalado precedentemente por un lado la información agregada es toda aquella que se añade a la principal y por otro lado, la información estadística está condicionada a no revelar datos primarios que son otorgados por los contribuyentes, es decir no individualizarlos, sin embargo el hecho de que no exista precisión en la norma sobre el momento en que la información deja de considerarse agregada y estadística para ser información confidencial provoca problemas prácticos y en muchos casos su deficiencia deriva a situaciones de conflictos interinstitucionales.

En efecto, el planteamiento que me adelanto a realizar está dirigido a puntualizar que la información agregada sólo puede involucrar datos generales añadidos a los principales, en otras palabras si del conocimiento de estos datos aisladamente no se puede individualizar a los sujetos pasivos y no se afecta el derecho a la privacidad de los individuos, entonces estamos hablando de información agregada; en consecuencia, la información tributaria agregada no contiene datos primarios, es decir, es aquella que la Administración Tributaria ha ido sumando a la información del contribuyente; es el caso del Número de Identificación Tributaria NIT, que no es otorgada por el sujeto pasivo, sino más bien por el SIN para fines de un mejor trabajo interno.

Con relación a la información estadística, de igual manera debo manifestar que no hay nitidez en el establecimiento de sus límites, pudiendo motivar que existan solicitudes de información que bajo el pretexto de tratarse de información tributaria estadística pretenda invadir esferas privadas de la vida de los contribuyentes, es el caso que se ha presentado en la República de Uruguay, donde el Presidente del Directorio del Banco de Previsión Social (BPS) Ernesto Murro bajo el justificativo de tratarse de información estadística *divulgó* datos sobre las remuneraciones que perciben funcionarios

médicos mutualistas. Ciertamente este ejemplo ilustra de mejor forma el conflicto en la interpretación de estas palabras: agregada y estadística. Por la relación que existe con el presente trabajo, se recoge lo sucedido en la República de Uruguay para que nos ejemplifique las posibles consecuencias de la aplicación de una norma ambigua, a partir del cual se desglosarán ciertos comentarios.

En el caso anunciado se apertura una serie de cuestionamientos para conocer si evidentemente estamos ante información estadística y por ende pública, o información confidencial; es así que James Whitelaw, profesor titular de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Económicas indicó: *“Esta información en conocimiento del BPS en función de las declaraciones que hacen los contribuyentes están amparadas en el secreto tributario...”*,¹¹⁰ por su parte Leonardo Costa, Abogado Tributarista del Estudio ABCT expresa: *“...estos datos no son estadísticos pues contienen elementos que permiten identificar indirectamente a los contribuyentes”*¹¹¹

Entredichos y más de una interpretación han quedado del ejemplo expuesto, donde se está analizando la posible apertura de procesos administrativos para los que divulgaron información tributaria, entendida equivocadamente como información estadística.

En consecuencia, regresando a nuestro estudio, se tiene que las repercusiones del tema de confidencialidad de la información tributaria son complejas. En nuestro país se presentan entredichos al respecto, pero es menester recordar que la violación del artículo 67 del Código Tributario apareja responsabilidad del funcionario; por lo que urge plantear la necesidad de su modificación para tener delimitada qué información es susceptible de ceder o entregar a otras instancias y bajo qué requisitos previos.

3.5. Colaboración entre entidades gubernamentales y entrega de información

El Servicio de Impuestos Nacionales como he venido explicando, ha añadido a sus tareas cotidianas de recaudación, fiscalización, etc., otras de índole administrativo, que tienen directa relación con la cesión de información del contribuyente, este trabajo se ha incrementado toda vez que en Bolivia no se cuenta con una instancia gubernamental o privada que tenga a su cargo el manejo de una Base de Datos que maneje información completa de los ciudadanos, más bien cada entidad estatal tiene su propio sistema que captura información que no deja de ser parcial porque se focaliza a datos relativos a las funciones que tiene encomendadas. Es decir la Dirección Nacional de Identificación Personal dependiente de la Policía Nacional tiene archivos de información de la ciudadanía donde puede conocer aspectos como nombres, domicilios, etc., pero a diferencia de estas instituciones el Servicio de Impuestos Nacionales tiene archivos y Base de Datos de información de los contribuyentes que se actualiza periódicamente constituyendo información muy completa.

¹¹⁰ Agustina Navarro, Portal Digital El País, Montevideo-Uruguay, viernes 12 de 2008.

¹¹¹ Agustina Navarro, Portal Digital El País, Montevideo-Uruguay, viernes 12 de 2008.

Si bien, es cierto que el acceso y acumulación de información otorga un factor de control y por ende de poder, el SIN no puede evadir su responsabilidad hacia los contribuyentes y está intimado a ser muy diligente a tiempo de otorgar colaboración a otras instancias públicas y privadas, o en su caso debe asegurarse de tener el respaldo legal suficiente firmando acuerdos interinstitucionales para entregar información sin violar la confidencialidad de la información.

En ese sentido, los Convenios Interinstitucionales no son más que acuerdos a los que se llega entre las máximas autoridades de cada repartición estatal o entre una repartición estatal y una privada, donde se identifica con claridad su objeto, estableciendo cuáles serán los deberes y derechos de las partes.

Se quiere comprender que se trata de lograr colaboración mutua entre las entidades, pero en la práctica lamentablemente no se presenta de esa manera, me explico, siempre bajo el respaldo del trabajo de campo desarrollado. Los intentos por lograr la suscripción de Convenios Interinstitucionales con el Servicio de Impuestos Nacionales en su gran mayoría, por no decir todos, tienen la decisión de lograr información en línea del SIN, pero las entidades no se obligan a entregar por su parte información relevante para las funciones de control y fiscalización tributaria, en muchos casos porque no cuentan con ella o porque la misma no se encuentra sistematizada y organizada.

Asimismo, existen reparticiones estatales de reciente creación que consideran suficiente capturar la información que resguarda el SIN, y no asumen la decisión de definir sus propios mecanismos para identificar qué información necesitan, tampoco idean sistemas para obtenerla por sí mismos y aprovecharla responsablemente con miras al cumplimiento de sus funciones.

Evidentemente, el SIN ha recepcionado solicitudes de suscripción de convenios para que a través de ellos las instituciones solicitantes puedan acceder a su Base de Datos, pero al amparo del artículo 67 del Código Tributario las mismas han sido rechazadas, ya que en todo momento la Administración Tributaria trata de precautelar un derecho de jerarquía constitucional como lo es la intimidad y privacidad de los contribuyentes, donde además la información que custodia tiene alta repercusión económica para los contribuyentes. Partiendo de ese argumento de orden jurídico pondero la actitud asumida por el Ente Fiscal, toda vez que estamos hablando que a partir de la suscripción de un convenio, el SIN se obliga a ceder información en línea de los contribuyentes, pero hay un elemento central mas no aceptado por los solicitantes que es precisamente el tema de asumir responsabilidad del manejo de la información.

Ante un hipotético caso de entrega información en línea, es posible que la responsabilidad asumida por un *tercero* se diluya por la dificultad de identificar y probar que un determinado funcionario ha divulgado la información, y lo más concreto para el contribuyente sería responsabilizar a la Administración Tributaria, no únicamente por ser la peticionaria de información, sino porque es la misma institución que se obliga a ello, en el numeral 4 del artículo 68, del Código Tributario.

A pesar de lo señalado, rescato como una muy buena posibilidad para la Administración Tributaria el lograr la suscripción de acuerdos o convenios interinstitucionales inicialmente con las instancias que tienen a su cargo funciones tributarias, siempre que se trate de colaboración mutua y bajo un concepto inicial muy importante como es el manejo responsable de la información, donde los suscribientes se sometan al deber de confidencialidad de la información bajo pena de tener sanciones administrativas, ejecutivas, civiles e incluso penales.

La colaboración entre la Administración Tributaria; entiéndase el Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional y los Municipios, así como la cooperación entre Estados en un ámbito de materia fiscal internacional, que se estudiará en un capítulo posterior, es relevante para un eficiente ejercicio de funciones tributarias, asistencia técnica y operativa mutua, pero siempre con preferente atención a los sistemas de seguridad que se tenga en el manejo de Base de Datos, seguridad que debe partir por el control interno del personal que opera el sistema informático y archivos en general.

Finalmente, en las páginas siguientes me adentraré al estudio de las consecuencias y por ende las sanciones a las que podrían sujetarse los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales cuando se evidencie que han divulgado información confidencial de los contribuyentes a la que tuvieron acceso como emergencia de sus funciones.

3.6. Responsabilidad del funcionario del Servicio de Impuestos Nacionales

Conscientes de que el Servicio de Impuestos Nacionales posee abundante información económica de los contribuyentes es menester que al interior de la institución exista la reglamentación suficiente que garantice el correcto uso de ésta.

Las normas, en principio de carácter interno a las que hago alusión no podrían configurarse sin que antes sean los propios funcionarios de la institución los que asuman la importancia que tiene el manejo cauteloso y bajo confidencialidad de la información que llegan a conocer porque sus funciones así lo demandan.

Esta información no es del Estado ni de la Administración Tributaria, es únicamente del contribuyente quien *no* ha autorizado su divulgación ni su publicación, sino sólo ha cedido su uso para la efectiva aplicación de los procedimientos tributarios, por lo que reconociendo estos hechos y acatando lo dispuesto en norma de rango de ley como lo es el Código Tributario, el contribuyente tiene la facultad de exigir su cumplimiento y demandar se le garantice que su información estará resguardada bajo confidencialidad ante *terceros*.

En efecto, las garantías a las que me referiré primero son las internas, las que la propia institución determina en el manejo de la información, entonces se debe señalar, que esta salvaguarda la determina el artículo 67 del Código Tributario que al texto dice:

II. El servidor público de la Administración Tributaria que divulgue por cualquier medio hechos o documentos que conozca en razón de su cargo y que por su naturaleza o disposición de la Ley fueren reservados, será sancionado conforme a reglamento, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que de dicho acto resultare¹¹²

Este párrafo advierte a los funcionarios en cuanto a su deber de confidencialidad respecto a la información que ha conocido en el ejercicio de sus funciones, donde a su vez le da a conocer que en el supuesto que transgreda esta confidencialidad y divulgue la información de los contribuyentes será sancionado de acuerdo a norma.

Por tanto, si bien el deber de confidencialidad del personal de la Administración Tributaria presenta excepciones legitimadas por mandato de legal, entiendo que todas las autoridades y funcionarios receptores de la información deben quedar sujetos al mismo rango de obligaciones y responsabilidades que se determinan en las normas generales y específicas.

El Servicio de Impuestos Nacionales, ha fijado distintos niveles de seguridad especialmente en su sistema informático, donde no todos los funcionarios tienen acceso a los sistemas internos, y para poder lograr acceder a un sistema se requiere más de una autorización de los jefes inmediatos superiores; hay distinciones entonces entre los niveles de acceso y limitaciones que poseen los propios funcionarios que prestan servicios en la Administración Tributaria.

Inciendo en las sanciones que emergen por la divulgación de información confidencial, no hay distinciones entre los funcionarios que tienen acceso directo a todo tipo de información y los que no tienen acceso, ya que se entiende que el bien jurídico que se protege permite ampliar la realidad objetiva y presume que todos los funcionarios del SIN son igualmente responsables por el manejo en reserva de la información de los contribuyentes, en ese sentido, se pasa a analizar los tipos de responsabilidades que pueden desprenderse del ejercicio profesional en la Administración Tributaria.

A) Responsabilidad Administrativa

Están sujetos a este tipo de responsabilidad los servidores públicos, o ex funcionarios públicos a quienes se les encontraren indicios de haber contravenido por su acción u omisión el ordenamiento jurídico – administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria, siendo pasibles a un proceso interno. Por ordenamiento jurídico se va a entender: La Constitución Política del Estado,

¹¹² Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003, artículo 67.

Leyes, Códigos, las disposiciones reglamentarias como ser Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Resoluciones Ministeriales, Biministeriales, Ministeriales y Administrativas.

La existencia de responsabilidad administrativa será definida en un proceso interno de carácter sumario, cuyo origen puede presentarse: 1) De Oficio por cualquier Gerencia, Departamento, Unidad o área del SIN, 2) Por denuncia interna o externa, siendo interna cuando se presenta por cualquier funcionario de la institución, y externa cuando se presenta por cualquier persona ajena a la misma, y 3) Por Dictamen o Informe de la Contraloría, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas o Auditoría Interna General del SIN, esa modalidad es aplicable al juzgamiento de Gerentes Nacionales, Gerente General, Abogados y Auditores Interno.

Este proceso sumario se iniciará con la Resolución de Apertura del Sumario Administrativo el cual después de cumplidas ciertas etapas inherentes al juzgamiento termina con la Resolución final que podrá determinar:

- ↳ Existencia de responsabilidad administrativa.
- ↳ Inexistencia de responsabilidad administrativa.
- ↳ Declaración de prescripción.

Sin duda, la existencia de este tipo de procedimiento interno no tiene otra finalidad que responder a la sociedad que ha cedido sus derechos al Poder Público para que administre los recursos públicos persiguiendo el bien común y el interés público.

Por consiguiente, las sanciones previstas por norma en caso de que realizado el proceso interno se declare la existencia de Responsabilidad Administrativa del funcionario, pueden ser:

- ↳ Multa hasta el 20 por ciento de la remuneración mensual
- ↳ Suspensión hasta un máximo de 30 días
- ↳ Destitución

B) Responsabilidad Ejecutiva

Este tipo de responsabilidad se presenta cuando la autoridad o ejecutivo ha incumplido con obligaciones expresamente señaladas por ley o cuando su gestión ha sido deficiente o negligente, considerándose como gestión deficiente o negligente cuando no se ha realizado una continua evaluación y mejora de los sistemas operativos y los sistemas de administración y control interno, no se realiza una continua evaluación técnica del personal, su gestión no ha sido transparente y finalmente cuando no se ha logrado resultados en términos de eficacia, economía y eficiencia.

Ante la existencia de este tipo de responsabilidad, el máximo ejecutivo, la dirección colegiada o en su caso los ex ejecutivos o directivos pueden ser sancionados con la suspensión o destitución del cargo, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal a que hubiere lugar.

C) Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil de todo funcionario se producirá, cuando por su acción u omisión se cause daño económico valuable en dinero. Ahora bien para concluir sobre la existencia de este tipo de responsabilidad el procedimiento se lleva en instancias jurisdiccionales, ante un juez competente aplicando la jurisdicción coactiva fiscal u ordinaria, pudiendo el juez resolver si existió el daño civil o no.

Asimismo la doctrina señala: *“El Régimen Civil aplicable destinado a la tutela de la información confidencial adquiere relevante importancia para reprimir los actos ilícitos – especialmente- ante la falencia de las figuras penales en la materia, las que no contemplan una serie de actos lesivos de la confidencialidad que tornarían inefectiva su tutela”*.¹¹³

D) Responsabilidad Penal

Finalmente, todo funcionario público también está sometido a la responsabilidad penal y ésta se produce cuando su acción u omisión está tipificada como delito en el Código Penal, igualmente este tipo de responsabilidad será determinada por un juez y las sanciones están contempladas en el Código Penal.

En resumen, toca decir que la relación de estos mecanismos y procedimientos que buscan sancionar la conducta indebida de los funcionarios públicos con el tema en estudio, está dada cuando se presenta la situación de que el funcionario del SIN divulgue, o revele información confidencial a *terceros*, contraviniendo la norma y afectando el derecho de confidencialidad de la información del contribuyente.

No olvidemos que los intereses que se protegen a través del artículo 67 del Código Tributario son precisamente privados, porque como se mencionó en capítulos precedentes, la información que resguarda el SIN es de relevancia a nivel personal, empresarial e industrial, a partir de ella se pueden presentar situaciones de competencia desleal, se pueden revelar verdaderos secretos industriales; entonces no se puede pretender desconocer el valor económico de esta información.

La violación de este deber de confidencialidad de la información tributaria hace aplicable en principio sanciones internas de cada institución, en este caso el Reglamento Interno de personal del Servicio de Impuestos Nacionales ya prevé entre los deberes del funcionario el de manejar en reser-

¹¹³ Carlos O. Mitelman y Daniel R. Zuccherino, *Protección Jurídica de la información confidencial y de los datos científicos*, Editorial Lexis Nexis Argentina S.A.2007, Buenos Aires Argentina, p. 51.

va la información, así como otras disposiciones internas, es el caso de la *Minuta de Instrucción* Nro. 239/2007 de fecha 15 de agosto de 2007, que textualmente recalca el deber de no entregar información a *terceros* bajo sanción de responsabilidad funcionaria aplicando de acuerdo a su gravedad e implicancias, sanciones civiles y penales como se vio previamente.

En esos términos me he permitido exponer aspectos prácticos que demuestran la importancia de la confidencialidad de la información tributaria, donde se pudo comprobar que la imprecisión de una norma puede dar lugar a muchos problemas a tiempo de aplicarla, ahora bien, el capítulo siguiente lo dedicaré al análisis del tema pero en el ámbito del Derecho Comparado y cómo se ha venido planteando la confidencialidad de la información tributaria en otras legislaciones.

Dimensión internacional y comunitaria de la confidencialidad de la información tributaria

Introducción

Expuesto el tema de la confidencialidad de la información tributaria, desde diversas perspectivas, y con el sustento intrínseco que ha evidenciado la manifestación del contexto práctico y operativo, paso a abordar este estudio desde la perspectiva del ámbito internacional.

El análisis comparativo de nuestro régimen jurídico, con las normas de otros países, pretende de alguna manera aportar con las experiencias que han tenido otras legislaciones, y ver, en qué medida la Legislación Boliviana puede encontrar referentes apropiados para permitirse, en un futuro próximo, contar con una norma que de manera inequívoca prevea sobre la confidencialidad de la información en el ámbito tributario.

Debido a que el intercambio de información tributaria entre la administración nacional y las administraciones extranjeras se ha constituido en una actividad necesaria e ineludible, en este capítulo se analizarán las características de este intercambio, así como las ventajas y dificultades que a tiempo de efectuar la transferencia de información se sucedan; para en definitiva detenerme en el estudio del resguardo jurídico que se otorga al manejo de la información a nivel internacional, bajo la previa suscripción de convenios y/o acuerdos tributarios.

Por otra parte, en este capítulo también se estudiará cuál es el alcance que tiene el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en cuanto al manejo de la información tributaria y si acaso la confidencialidad es un postulado uniforme entre sus países miembros.

Asimismo, haciendo una reflexión de la dimensión comunitaria, se expondrán las Decisiones 40 y 578, instrumentos internacionales debidamente firmados, aprobados y ratificados por Bolivia y que tienen como objeto inicial evitar la Doble Imposición Internacional, pero a su vez norman el intercambio de información tributaria y sus limitaciones.

A tiempo de finalizar este capítulo se revisará de manera concisa cuáles son los Convenios o Acuerdos que Bolivia ha firmado y ratificado con otros estados para evitar la Doble Tributación, pero en este análisis se ha especificado a aquellos artículos que prescriben sobre el intercambio de información, por ser precisamente el aspecto que condice y revela la importancia del tema que se presenta.

4. Ideas previas

El presente estudio de Legislación Comparada tiene entre sus objetivos revisar las normas respecto a la confidencialidad de la información tributaria vigentes en otros países, pretendiendo de esta manera identificar las similitudes existentes con nuestra legislación y las tendencias en la evolución normativa.

Si bien el estudio jurídico comparativo nos permitirá tener la posibilidad de proyectar un pronóstico de cómo evolucionará el instituto estudiado, no se pretende uniformar un solo criterio al respecto, ya que cada país proyecta su normativa en la medida de la evolución de sus componentes sociales, circunstancias económicas y muchas otras variables que determinan diferencias a momento de la redacción de sus normas.

4.1. Legislaciones latino e iberoamericanas

Por la importancia de conocer si en otros países, principalmente latinoamericanos, reconocen y tutelan el derecho a la intimidad y privacidad de sus habitantes, como el bien jurídico protegido por la confidencialidad de la información tributaria, a continuación se realizará la exposición de manera representativa del contenido de los artículos en las Constituciones Políticas de otros países que contemplan el señalado derecho fundamental de las personas.

En principio se tiene la Constitución Nacional de la República Argentina, que en su artículo 18 reconoce a la intimidad como un derecho de toda persona, por cuanto estamos hablando de que esta legislación en su norma principal tutela el derecho a la intimidad.

La Constitución Política de la República del Ecuador, en su Capítulo Sexto sobre Derechos de Libertad, artículo 67, legisla ampliamente respecto a los derechos de las personas sobre el manejo de sus datos, así se tiene el numeral 19 que prescribe: “El derecho a la protección de datos de carácter personal, que incluye el acceso y la decisión sobre información y datos de carácter personal, así como su correspondiente protección. La recolección, archivo, procesamiento, distribución o difusión de estos datos o información requerirán la autorización del titular o el mandato de la ley”, asimismo el numeral 20 reconoce y garantiza: “El Derecho a la intimidad personal y familiar”.¹¹⁴

En rigor a la verdad y siempre procurando lograr un balance en mi posición respecto a normativa de otros países, quiero manifestar que la Constitución Política de la República del Ecuador es una norma visionaria al introducir en su artículo 67 numeral 19 el derecho a la autodeterminación de las personas sobre su información, donde son los propios titulares de la información los que pueden

¹¹⁴ Artículo 67, numeral 19 y 20 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

decidir sobre la circulación de la misma. La República del Ecuador en su texto constitucional de alguna manera adelanta la solución a un problema controversial como es la cesión de datos tributarios a terceros, al interior o fuera de la administración pública.

Mientras tanto, se puede advertir que la Constitución Política de Colombia en el Capítulo I de los Derechos Fundamentales, en su artículo 15, primer párrafo señala: “Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar”.¹¹⁵

Al mismo tiempo y de manera muy particular, el señalado artículo 15 de la Constitución Colombiana en un segundo párrafo ya prevé que el Estado puede solicitar cierta información a las personas tratándose de efectos tributarios, e indica: “Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.¹¹⁶

Por su parte, el artículo 18 del texto Constitucional de España reconoce como bien jurídico protegido a la intimidad personal y familiar, teniendo un status de Derecho Fundamental que al texto dice: “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”;¹¹⁷ este valor constitucional otorgado, es sin duda la mejor garantía para que las normas especiales resguarden a su vez el derecho a la intimidad que es el bien jurídico en virtud al cual se proyecta la confidencialidad de la información tributaria en Bolivia, que en la norma española se reflejará como el deber de reserva.

Siguiendo con la exposición de los artículos que guardan relación con el bien jurídico protegido como es la intimidad, la Constitución Española en su artículo 18.4 nos dice: “La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos”,¹¹⁸ sin duda este texto demuestra la conciencia que en otras legislaciones se ha asumido al respetar la intimidad de las personas, donde incluso se advierte que el uso de la informática no puede de ningún modo ser utilizada de manera negligente o discrecional provocando lesiones a derechos también constitucionalizados como el de la intimidad.

Pues bien, del mismo modo en que se pudo conocer los textos constitucionales que amparan el Derecho a la intimidad y privacidad de las personas, el ámbito de nuestro estudio nos conduce a observar cómo la legislación tributaria interna en cada país ha normado respecto a la confidencialidad del manejo de la información del contribuyente.

En la República Argentina al amparo de los artículos 33, 35 y 36 de la Ley General Nro. 11.683, emerge la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP, como organismo fiscal que tiene encar-

115 Artículo 15, Constitución Política de Colombia.

116 Artículo 15, Constitución Política de Colombia.

117 Artículo 18, Constitución Española.

118 Artículo 18.4, Constitución Española.

gado el control de todas las operaciones tributarias de los contribuyentes y terceros; esta ley general determina que la AFIP tenga la responsabilidad de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, pero no se limita a un aspecto técnico operativo, sino que también señala cuáles son las facultades y deberes de la administración tributaria argentina en el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo y siempre enmarcándome en el objeto de mi estudio, diré que el artículo 101 de la Ley 11.683 norma el llamado Secreto Fiscal, señalando que: “Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos”.¹¹⁹ Por tanto, los bienes jurídicos tutelados por el instituto del Secreto Fiscal en el ordenamiento jurídico argentino son por una parte la intimidad y privacidad de los contribuyentes y por otra parte el Sistema Tributario como tal; y esto se explica en la especial condición y característica que tiene la Administración Tributaria como depositaria de datos confidenciales que están relacionados con la intimidad de las personas, determinantes en su actividad económica, comercial o profesional.

Ahora bien, conforme señala la doctrina argentina y se refleja en la obra del Dr. Osvaldo Soler, la finalidad de este instituto es: evitar la reticencia y desconfianza de los contribuyentes, que redundaría contra la recaudación tributaria, y esto porque los contribuyentes verían perjudicados sus intereses económicos al ser su información tributaria divulgada, por lo que en definitiva, el objeto de este precepto normativo es el de llevar tranquilidad al ánimo de los contribuyentes, transmitiéndoles la seguridad de que cualquier manifestación que formulen ante la Administración Tributaria es secreta.

Por otra parte, el Código Penal Argentino, en su artículo 157 protege el secreto que se origina y mantiene dentro de la Administración Pública, imponiendo prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial de uno a cuatro años, al funcionario que revele hechos, actuaciones, que por ley deben ser secretos. La Ley N° 26.388 recientemente sancionada y promulgada el 24 de junio de 2008, ha incorporado un elemento más al tipo penal del artículo 157, señalando que la revelación de datos también será sancionada, además esta ley, amplió el concepto de documento, quedando la redacción actual de la siguiente manera: “funcionario público que revelare hechos, actuaciones, documentos o datos que por ley deben ser secretos...”.¹²⁰

Pues bien, la amplia doctrina desarrollada por autores argentinos reconocen que:

(...) a todo contribuyente le compete tener una esfera reservada en la cual desenvuelve sus decisiones comerciales, sin que la indiscreción encuestadora del poder administrador tenga acceso a ella, donde el concepto de intimidad económica es un integrante del concepto de intimidad amparado en la Constitución Nacional, lo que la doctrina sajona denomina *privacy*...La inspección no está facultada para solicitar

¹¹⁹ Artículo 101, Ley 11.683.

¹²⁰ Artículo 157, Ley N° 26.388.

información privilegiada de privacidad, que no está referida a una operación realizada en concreto, y está vedado de petitionar en información lo que pueda conferir al contribuyente una ventaja competitiva en el mercado. Lo contrario implicaría violar el secreto comercial afectando las reglas del mercado (...) ¹²¹

He plasmado *in extenso* este criterio, por ser ampliamente coincidente con la posición manifestada a lo largo de este trabajo, en sentido de alertar cuáles serían los riesgos que se corre al vulnerar la confidencialidad de la información tributaria, por tener esta información carácter sensible a nivel económico, y su libre entrega puede representar situaciones de distorsión de la libre competencia, entre otros, como se ha venido señalando. La relación fisco y contribuyente, no puede de ninguna forma desequilibrarse y afectar los intereses de las partes, ya que ambos procuran el cumplimiento de sus objetivos, pero no pueden perjudicarse mutuamente.

La tendencia de esta legislación es el mejor y mayor cuidado de la custodia de la información de las personas y claro de los contribuyentes, quienes como sujetos pasivos de control por parte de la AFIP están sometidos a constantes requerimientos de información de sus movimientos económicos, pero ello no debe significar que se estuviese vulnerando su derecho constitucional a la intimidad y la privacidad. No se puede negar que existen varios mecanismos establecidos en la norma y sus reglamentos que permiten ejecutar medidas de coacción hacia los contribuyentes, pero valga señalar, que al mismo tiempo estas medidas están limitadas por el respeto a las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana como son, en este caso, la privacidad e intimidad. Congruente con este criterio los autores Osvaldo Soler, Frohlich, y J. R. Andrade indican: "... la tutela de los derechos del individuo es un valor más importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé". ¹²²

Continuando con el estudio de la Legislación Comparada, se tiene que en la República de Colombia, la norma específica que regula el tratamiento tributario es el Estatuto Tributario, Ley Nro. 1111/2006, misma que en su artículo 583 prevé: Reserva de las Declaraciones Tributarias:

(...) La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística (...) ¹²³

Quiero acotar respecto al texto transcrito, que la redacción de esta norma es plausible, ya que al

¹²¹ Osvaldo H. Soler, *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Tucumán Buenos Aires, Editorial La Ley. 2001. p. 149.

¹²² Osvaldo Soler, Frohlich, y J. R. Andrade, *Operativos de la DGI-Sepa cómo actuar*, Buenos Aires, Editorial La Ley 1993, p. 16.

¹²³ Artículo 583, Ley Nro. 1111/2006.

señalar que los datos otorgados por los contribuyentes serán utilizados para efectos de informaciones impersonales de estadística no da lugar a que surjan confusiones o interpretaciones extensivas para acceder a la información individualizada del contribuyente, con el pretexto o justificación de que se trata de información estadística, situación que como vimos en el capítulo precedente de este trabajo ha representado gran controversia en la interpretación y aplicación del artículo 67 del Código Tributario en nuestro país.

Por consiguiente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN tiene la responsabilidad de un manejo confidencial de la información del contribuyente, pero a su vez, la norma señalada en su artículo 586 ha previsto situaciones en las que la DIAN tenga que contratar los servicios de una empresa privada para el cumplimiento de ciertas funciones en las cuales este personal debe, de igual manera, cumplir con la obligación de reserva sobre la información que manejan circunstancialmente; es así que el artículo 586 prevé que:

(...) Cuando se contrate para la Dirección General de Impuestos Nacionales, los servicios de entidades privadas para el procesamiento de datos, liquidación y contabilización de los gravámenes por sistemas electrónicos, podrá suministrarles informaciones globales sobre la renta y el patrimonio bruto de los contribuyentes, sus deducciones, rentas exentas, exenciones, pasivos, bienes exentos, que fueren estrictamente necesarios para la correcta determinación matemática de los impuestos, y para fines estadísticos. Las entidades privadas con las cuales se contraten los servicios a que se refiere el inciso anterior, guardarán absoluta reserva acerca de las informaciones que se les suministren, y en los contratos respectivos se incluirá una caución suficiente que garantice tal obligación (...) ¹²⁴

Avanzando con el análisis de la norma tributaria colombiana, pero siempre con relación al objeto de mi estudio, quiero enfatizar que de manera semejante a la norma argentina, la legislación tributaria colombiana también sanciona a los funcionarios que transgredan la reserva de la información cediendo dichos datos; en ese sentido se tiene en el artículo 679 de la Ley Nro. 1111/2006:

(...) Sin perjuicio de las sanciones por la violación al régimen disciplinario de los empleados públicos y de las sanciones penales, por los delitos, cuando fuere del caso, son causales de destitución de los funcionarios públicos con nota de mala conducta, las siguientes infracciones: a. La violación de la reserva de las declaraciones de renta y complementarios y de los documentos relacionados con ellas (...) ¹²⁵

Por lo visto, la legislación tributaria colombiana coincide con nuestra legislación al establecer el postulado de confidencialidad de la información, en principio al interior de la institución, para posteriormente comprender a terceras personas. No obstante, la redacción de la norma colombiana es más precisa y coherente, donde no se da lugar a confusiones ni a realizar interpretaciones subjetivas.

¹²⁴ Artículo 586, Ley Nro. 1111/2006.

¹²⁵ Artículo 679, Ley Nro. 1111/2006.

Con relación al Código Tributario de la República del Ecuador, éste en su artículo 99 legisla sobre la información tributaria y dice: “Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.”,¹²⁶ la sola lectura de este primer párrafo nos muestra que la información que recibe la administración tributaria de Ecuador tiene como único objeto el procesamiento de los trámites tributarios, no pudiendo ser utilizada para otros fines. Sin embargo el segundo párrafo del señalado artículo expresa: “La administración tributaria, deberá difundir anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias.”.¹²⁷

Respecto al segundo párrafo transcrito supra, debo insistir en mi discrepancia, por cuanto este texto expone peligrosamente la información económica de los contribuyentes, ya que como vengo sosteniendo a lo largo de este estudio, al publicar el nombre de los sujetos pasivos y al individualizar sus pagos o sus adeudos, se pone en evidencia ante los ojos de sus probables competidores del mercado su situación financiera, misma que es sigilosamente protegida incluso dentro de las mismas empresas, ya que son datos muy cotizados a nivel de un economía abierta y competitiva.

Es decir, la competitividad de una empresa involucra presentar y mantener ventajas comparativas frente a terceros, así también lo afirma Claudino Pita, al indicar:

(...) Esas ventajas comparativas podrían estar dadas por su capacidad de gestión, sus recursos, sus conocimientos e información, y otros atributos de los que carecen o que tienen en menor medida sus competidores, todo lo cual se relaciona estrechamente a su productividad y hace posible la obtención de beneficios superiores a los de estos últimos (...)¹²⁸

En cierta forma, considerando los efectos y consecuencias del artículo 99 del Código Tributario ecuatoriano, me arriesgo a calificarlo como una norma que perjudica a la función de la administración tributaria porque los contribuyentes pueden optar por ser renuentes al pago voluntario de sus impuestos y a la entrega voluntaria de la información con trascendencia tributaria; por este tipo de consideraciones el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), expone: “Los principios legales tanto como legitimidad, certidumbre legal e igualdad ante la ley son esenciales para un ente como la Administración Tributaria que está a cargo de aplicar la ley. Cuando los principios legales no están debidamente salvaguardados, se ve afectada la confianza de los ciudadanos en el estado constitucional con ello, su voluntad de cumplir con sus obligaciones”.¹²⁹

¹²⁶ Artículo 99, Código Tributario de la República del Ecuador.

¹²⁷ Artículo 99, Código Tributario de la República del Ecuador.

¹²⁸ Claudino Pita, *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional*, enero 2007.

¹²⁹ Matthijs Van Kommer, *Manual para las Administraciones Tributarias*, Países Bajos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2000.

Por otra parte, este tipo de normas son negativas para el propio desarrollo del mercado porque provoca casos de competencia desleal entre empresas del mismo rubro, que tienen a su alcance esta información para afectar a sus rivales económicos.

Avanzando en este análisis e ingresando en el campo hipotético, hay que admitir que las administraciones tributarias y sus actuaciones administrativas son perfectibles, es decir que se presentan casos en los que las resoluciones que emiten, los reparos determinados, en sí, las actuaciones administrativas en general pueden presentar errores procedimentales o emergentes de la interpretación extensiva o restringida de la norma, etc., ante este supuesto los contribuyentes tienen la facultad de acudir al control judicial posterior e impugnar las resoluciones, mismas que revisadas ante instancias jurisdiccionales merecen pronunciamiento que alternativamente podrán determinar: confirmar, anular, revocar total o parcialmente las resoluciones administrativas tributarias.

Ahora bien, la presentación de esta hipotética situación tiene la finalidad de demostrar que con normas como la ecuatoriana, el contribuyente se puede ver doblemente afectado; primero porque se ha difundido una información equivocada que daña su imagen y credibilidad e invade su confidencialidad, exponiendo aspectos financieros ante sus competidores; posteriormente, ante la lesión económica que ha sufrido debe buscar revertir una determinación tributaria que implica un segundo trámite ante la administración tributaria, con un costo en tiempo y en dinero extraordinario.

Finalmente indicar que el principio de transparencia y publicidad no justifica que se vulnere un derecho fundamental y un bien jurídico protegido por la Constitución Ecuatoriana, como lo es la intimidad y por otra parte el derecho de autodeterminación que ya ha sido legislado como una norma visionaria y previsor, pero que se contrapone con el artículo del Código Tributario que se analiza.

En cuanto a la Ley General Tributaria española, debo señalar, que es una norma que no se puede dejar de estudiar, considerando que tiene una estructura novedosa en todo su régimen jurídico y por ende en lo que respecta al manejo de la información; lo cual nos da la posibilidad de proyectar modificaciones a nuestra normativa y reconocer los cambios que se vienen produciendo en cuanto al manejo de la información de los contribuyentes.

En ese sentido, primeramente conoceremos algunas de las normas bajo las cuales se desenvuelve el manejo de la información que la ciudadanía deposita en las entidades estatales y privadas, incluida la información de los contribuyentes, reconociendo que en otras normas de carácter especial también se ha legislado sobre el manejo de datos personales, estas normas entre otras son:

- » Constitución española.
- » Artículo 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Niza 7 de diciembre de 2000)

- » Convenio Europeo para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal de 28 de enero de 1981, ratificado por Instrumento de 27 de enero de 1984 (BOE núm. 274, de fecha de 15 de noviembre de 1985).
- » Ley Orgánica 15/99, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal LOPD.
- » Ley General Tributaria 58/2003 de 17/12/2003. Última revisión de 13/08/2005.
- » Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.
- » Directiva 95/46.

La Ley General Tributaria, en el artículo 95 prescribe el deber de reserva a la administración tributaria y a cuantas autoridades o funcionarios tienen conocimiento de los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, exigiendo que su uso se limite a fines tributarios, salvo las excepciones que el mismo artículo contempla; para una mejor comprensión de lo que se señala, paso a transcribir el artículo:

(...) Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: a)...b)... c)...d)...e)...f)...g)...h)...i)...j) (...) ¹³⁰

Hay un principio protector que envuelve el artículo citado, donde efectivamente se resguarda la información del contribuyente, sin embargo este artículo ha sido sometido a continuas revisiones dirigidas a establecer amplias excepciones a la no cesión de datos; es decir la administración tributaria de España está obligada a entregar información de los contribuyentes cuando esté ante una excepción tasada y previamente establecida en norma.

Este es un aspecto que me permito rescatar de esta norma, porque de su texto queda claramente previsto cuáles son las excepciones a la no cesión de información, y no estamos frente a preceptos de carácter general que provoquen confusión a los administradores y a los administrados, refiriéndonos específicamente a los contribuyentes y a los operarios de la administración tributaria; situación, que como he expuesto en el capítulo precedente en nuestra legislación da lugar a excesos, siempre en desmedro del contribuyente que ve afectado su derecho a la confidencialidad.

Concretamente, se debe decir que la reserva que prevé la norma española no es absoluta, pero con relación a las excepciones tasadas de reserva, esta norma concentra en 10 incisos puntuales cuáles son los supuestos a partir de los que sí surge la obligación para la Administración Tributaria de ceder información. Esta norma, es sin duda muy peculiar, entendiéndolo que ha debido merecer

¹³⁰ Artículo 95, Ley General Tributaria Española.

un análisis muy exhaustivo respecto a los intereses en conflicto, donde el legislador ha tenido que ser minucioso al considerar situaciones en las que verdaderamente prima y urge que la administración tributaria ceda información del contribuyente entendida como datos, informes o antecedentes. Me atrevo a señalar que esta enumeración cerrada de excepciones a la reserva que plantea la Ley General Tributaria española puede representar una ventaja operativa y un riesgo a la vez, el cual paso a explicar:

Constituye una ventaja porque no existe posibilidad de pretender acceder a información tributaria del contribuyente, si es que a caso el requerimiento no se encuentra enmarcado dentro de los 10 incisos previstos en el artículo señalado supra. Esta es una certeza y a su vez constituye seguridad jurídica para el contribuyente de que sólo ante situaciones previstas en norma su información será divulgada.

Sin embargo, no menos cierto es la posibilidad de que este artículo provoque situaciones de vulneración de derechos, y digo esto porque puede suceder que alguna solicitud o requerimiento de información no esté contenida dentro de las excepciones a la no cesión y el solicitante entienda y demuestre que su interés es superior al de reserva de información.

El legislador se entrega a realizar un juicio de valor y validez de intereses, lo cual ciertamente es subjetivo y puede conllevar conflictos posteriores, así también lo reconoce José Ortiz al señalar: “La consecuencia inmediata estará centrada en superar la controversia señalada anteriormente mediante una inevitable ponderación de los distintos intereses que pueden resultar afectados, para satisfacer aquellos otros que resulten menos relevantes, tarea, que como fácilmente puede entenderse, se nos antoja tan imprescindible como problemática”.¹³¹

Consecuentemente, y a pesar de la crítica expresada se dirá que la Legislación española es una de las pioneras en el reconocimiento y protección de los derechos de los ciudadanos, así lo destaca también el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra al indicar:

(...) En los momentos actuales en nuestro ordenamiento jurídico existe un importante nivel de protección reconocido a los ciudadanos para garantizar el control de sus datos personales. Desde esta perspectiva y en base a las previsiones normativas, debe tenerse en cuenta que la denominada cultura de la confidencialidad es predicable en todos los ficheros de datos de carácter personal, sean o no tratados por medios informáticos, y además no únicamente de los que contienen datos que el ordenamiento califica como especialmente protegidos. Todos los datos de carácter personal están protegidos, debido a la posibilidad de que, a partir de ellos, pueda elaborarse un determinado perfil de las personas (...)¹³²

En consecuencia la legislación comparada expuesta, tiene la finalidad de reflejar el contenido

¹³¹ José Ortiz, *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*, Madrid España, Inv. Nro. 02/03, Editado por Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 220.

¹³² Boletín Oficial del Parlamento de Navarra España, p. 5.

de los artículos que en otras legislaciones, excepcionalmente, han normado con mayor precisión y con una redacción explícita e inequívoca sobre la confidencialidad de la información tributaria. De esa manera, debo admitir que la transferencia de información, el secreto tributario o confidencialidad de la información tributaria como se denomina en Bolivia, representan dificultades para las administraciones tributarias, sin embargo, el contar con una legislación que prevé límites y garantías para los administrados permitirá resolver de mejor manera aquellos problemas que se presenten asociados al manejo de la información.

Dentro del estudio de la confidencialidad de la información tributaria, se tiene que admitir que a mayor articulación de los sistemas tributarios y coordinación entre las administraciones tributarias de los distintos Estados podremos hablar de una gestión tributaria eficiente; en ese sentido, a continuación paso a analizar y desglosar este aspecto.

4.2. Dimensión internacional

Al iniciar el desarrollo de este acápite, me adhiero al reconocimiento doctrinal en sentido de que la información con la que cuentan las administraciones tributarias de los distintos países considerada individualmente resulta ser insuficiente para controlar a innumerables contribuyentes que recurren a mecanismos impensados para no pagar sus obligaciones tributarias; sucesivamente se ve que los contribuyentes tienen la intención de protegerse bajo legislaciones permisivas o menos rigurosas en el ámbito impositivo, por consiguiente, el intercambio de información en materia tributaria entre autoridades administrativas a nivel latinoamericano como a nivel mundial se constituye en una de las grandes inquietudes y necesidades ya que a partir de este cimiento, como es el manejo de la información contenida en otras administraciones tributarias, se puede plantear una política sustentable que busque retener y combatir la evasión fiscal.

La digitalización y la globalización de la información han producido cambios incluso a nivel tributario por lo que el intercambio de información en materia impositiva es urgente, llegando incluso a la posibilidad de hacer fiscalizaciones conjuntas entre administraciones tributarias de diferentes países. Asimismo sostiene el Dr. César Montaña Galarza señalando:

(...) Es en las últimas tres décadas que se inicia un pensamiento un tanto perdurable en torno a los asuntos de la fiscalidad internacional, claro, el ritmo de los retos que han planteado a los estados vertiginosos cambios en el orden económico mundial, la actuación de las empresas transnacionales, el comercio y la movilidad de capitales, así como los afanes integracionistas entre países (...) ¹³³

Se evidencia que cada día las relaciones económicas se potencian gracias a la tecnología y la

¹³³ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007, p. 281.

rapidez en las comunicaciones, pero simultáneamente se fortalecen las oportunidades para la evasión tributaria, por lo que es indispensable acceder a información de hechos económicos que acontecen en otras latitudes, sobre personas domiciliadas en otros países y bienes ubicados fuera de nuestras fronteras.

A partir de estas consideraciones, me he permitido sintetizar las ventajas, que a mi entender, se presentan al consolidar el intercambio de información tributaria entre las administraciones de distintos países, por lo que a continuación paso a desarrollar lo anunciado.

4.2.1. Ventajas del intercambio de información

Por supuesto el primer efecto positivo del intercambio de información tributaria es:

a) Armonización de los sistemas tributarios

En efecto, avalando lo señalado se rescata la siguiente aseveración: *“El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, para el desarrollo eficaz de las funciones de control que aseguren una aplicación efectiva de los tributos, que no de margen a la evasión y a sus efectos perversos sobre la equidad y la competitividad”*,¹³⁴ pues bien, Bolivia no está ajena al ámbito internacional de manejo de la información tributaria, ya que la administración tributaria en el desarrollo de sus actividades principalmente de fiscalización, ha conocido sobre posibles conductas contrarias a la normativa, donde los contribuyentes pueden estar obteniendo ventajas impositivas en otros países.

Respecto al ámbito más práctico dentro de las facultades para la determinación de la deuda tributaria, contar con información transfronteriza repercutiría en las fiscalizaciones, de esta manera identifico como segunda ventaja la posibilidad de realizar:

b) Fiscalizaciones simultáneas

Me refiero al acuerdo por el cual dos o más Estados deciden iniciar procesos de fiscalización cada uno en su territorio, pero a un mismo contribuyente o a la filial de un mismo grupo corporativo, con seguridad la transferencia de la información en estos casos es relevante, porque se podrá contar con indicadores inicialmente desconocidos y que pueden ser determinantes a momento de identificar maniobras fraudulentas.

Otra ventaja en sí misma es que las fiscalizaciones conjuntas son una manera de controlarse entre administraciones, donde se evitaría posibles casos de corrupción de los fiscalizadores, ya que los funcionarios se observan en su comportamiento ético y profesional.

En muchas ocasiones también surge la disponibilidad real de intercambiar incluso a funcionarios

¹³⁴ Alberto Barreix y Vilella Luis, *Tributación en el MERCOSUR, Evolución, Comparación y Posibilidades de Coordinación*, Buenos Aires Argentina, BID-INTAL/ITD, p. 1.

del área de fiscalización, donde existe la posibilidad de asimilar conocimientos en nuevas tecnologías e ingenierías aplicadas a casos específicos, que proyectan soluciones a problemas que coincidentemente se presentan en los estados.

c) Información transversal

En la función asignada de observar el comportamiento tributario de los contribuyentes, las administraciones tributarias se ven favorecidas cuando pueden conocer datos como: las partes de una sociedad, montos y bienes que han sido objeto de transacciones comerciales, movimiento de cuentas bancarias, incremento de capitales, etc.

En consecuencia, la mutua colaboración entre administraciones tributarias permitirá fortalecer las normas de cada país identificando aquellas que mejores resultados han tenido en la práctica de cada uno de ellos, pero siempre considerando que las conductas económicas de los contribuyentes pueden variar y difieren de país a país. “El canje de información no sólo se reduce a la existencia de un ilícito tributario, se vincula también a la idea de prevención del fraude, y por consiguiente, a la vigencia misma de la ley”.¹³⁵ Sin duda la afirmación realizada en ocasión de la 32° Asamblea del CIAT demuestra que cada vez con mayor decisión los países buscan unirse y compartir sus experiencias y avances en un contexto tributario.

No obstante de las ventajas que de manera somera se expusieron, el intercambio de información tributaria conlleva obviamente inconvenientes y dificultades en su ejecución práctica porque no es un procedimiento cualquiera; al respecto se señala.

4.2.2. Dificultades en el intercambio de información

De la misma manera en la que se han encontrado dificultades para el intercambio de información tributaria al interior de nuestro país, este intercambio a nivel internacional supone obstáculos aún más complejos ya que se trata de información económicamente valiosa y por tanto celosamente protegida por las administraciones tributarias.

El primer inconveniente es la diferencia que existe en términos de legislación interna de cada país que se refleja en prácticas administrativas diversas.

Como segundo inconveniente se tiene los costos; es decir, las posibilidades materiales de un Estado a otro son diferentes, donde si bien los Estados pueden tener predisposición para enviar información a otro Estado, pero el unificar sistemas, especialmente informáticos puede significar un impedimento real para el intercambio. En este mismo punto hay que tomar en cuenta que en el pro-

¹³⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *La Tributación en un Contexto de globalización Económica*, 32ª. Assembleia Geral Do CIAT, Salvador de Bahía Brasil 11 15 de maio de 1998.

ceso de intercambio de información emergen costos ordinarios que por lo general son costeados por los países que suscriben el acuerdo, pero a su vez surgen costos extraordinarios cuyo pago es más oneroso y se deben poner de acuerdo entre países suscribientes, cuál ha de cancelar estos costos, esto conlleva tiempo, especialmente si estamos ante la presencia de Estados con distintos niveles de desarrollo económico.

Un tercer inconveniente que se ha identificado son las actuaciones discrecionales, donde las administraciones tributarias o hacen uso de prácticas arbitrales, o simplemente discrecionales, por no sujeción estricta a su normativa o porque sus normas generales o reglamentarias son limitadas; estos hechos provocan incertidumbre en los contribuyentes que no podrán conocer las consecuencias tributarias derivadas de sus actividades comerciales o industriales, y en definitiva: “Es obvio que si no hay transparencia para los contribuyentes no lo habrá tampoco para las Administraciones de otros países”.¹³⁶

Al mismo tiempo, como cuarto inconveniente se tiene la ambigüedad sobre la validez legal de la información que se recibe; en sí, se requiere definir en los ordenamientos tributarios internos cuál es la validez de la información que proporciona la autoridad fiscal extranjera y para qué efectos, porque no estamos seguros que serán validados como fehacientes los hechos conocidos mediante este sistema de comunicación.

Otro aspecto que hay que tomar en cuenta para hacer uso del intercambio de información con otros países, es conocer el tiempo en que la administración tributaria puede ejercer sus facultades sobre el contribuyente, es decir el tiempo de ejercicio del poder de control y verificación antes de que prescriban las deudas tributarias.

Pues bien, después de reconocer ciertas ventajas y dificultades emergentes del intercambio de información entre las administraciones tributarias, es necesario analizar cómo se concreta este intercambio de información.

4.3. Convenios Internacionales

Todo proceso de integración económica requiere para su consolidación, entre otras acciones, la posibilidad accesible de armonizar los sistemas tributarios y la decisión de equiparar la eficacia en el ejercicio de las administraciones; asimismo el autor Claudino Pita señala: “...se hace necesario una actitud de cooperación que también potencie las administraciones tributarias, de manera que la capacidad de actuación de cada administración nacional no se agote en sus límites territoriales.”¹³⁷

Sin duda, la suscripción de convenios es el mejor instrumento para hacer que las Administracio-

¹³⁶ Claudino Pita, *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional*, libro en proceso de edición, 2007.

¹³⁷ Claudino Pita, *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento...*

nes Tributarias sean más eficaces, en ese sentido, se rescata el siguiente concepto:

(...) El conjunto de tratados y pacto (*lex scripta*) constituye fuente escrita principal del derecho internacional, tiene mucho uso a tal punto que tiende a opacar el lugar que ocupa la costumbre internacional. Su naturaleza se puede asimilar a la contractual o negocial, es decir dos o más estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos (...) ¹³⁸

La suscripción de este tipo de convenios, acuerdos bi- o multilaterales implica la observancia de algún procedimiento más o menos uniforme, consistente en: "...negociación de las partes interesadas, firma o suscripción, aprobación por el órgano legislativo, ratificación, intercambio de los instrumentos de ratificación" ¹³⁹

En consecuencia, los países dependen de la mutua colaboración internacional, inclusive en el campo tributario y por ende han optado por la suscripción de convenios para el intercambio de información que puede presentarse respetando dos distintas formas legales:

1. Cláusulas sobre intercambio de información incorporadas en los tratados para evitar la Doble Imposición Internacional.
2. Acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de información.

Entonces, concluida la etapa formal de suscripción del convenio, tanto para los convenios específicos de intercambio de información como las cláusulas únicas dentro de los tratados para evitar la Doble Tributación se puede o no observar ciertas directrices:

- Objeto del intercambio e impuestos comprendidos.
- Autoridades competentes para gestionar el intercambio.
- El requerimiento de información puede estar acompañado de ingreso de personal de fiscalización al Estado.
- Las consultas mutuas son autorizadas.
- Se asegura que el apoyo será recíproco.
- Cualquier negativa de entrega debe estar fundamentada.
- Establecimiento de las limitaciones para el intercambio.
- Confidencialidad de la información recibida.
- La información solicitada sólo debe ser utilizada para fines fiscales, siendo responsa-

¹³⁸ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007, p. 24.

¹³⁹ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007, p. 25.

bles por su manejo, a partir de su conocimiento. Es trascendental que el Estado que recepciona la información garantice que la información y datos sólo será accesible para aquellas personas autorizadas o tribunales que sean competentes en materia tributaria o en la persecución de delitos tributarios.

- Plazos para reunir y enviar la información.

Fijando mi atención en el manejo de la información tributaria extrafronteriza y su condición confidencial, se pudo reconocer que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE publica en una primera versión del año 1963, un modelo de convenio tributario, constituyéndose en un referente válido. Posteriormente, este modelo es revisado y modificado, con su actual versión de la gestión 2004; ahora bien, consciente de la importancia que reviste estudiar éste primer referente de la suscripción de convenios y que regula el intercambio de información tributaria, se pasa a exponer los aspectos que he considerado más sobresalientes.

4.3.1. Modelo de convenio tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (versión 2004).

El Artículo 26 del modelo de convenio tributario de la OCDE de 1963, ha sido el aporte más significativo y a su vez guía para la suscripción de convenios de intercambio de información, mismo que a pesar de haber sido modificado lo transcribo para poder tener mayor análisis relacionado con el tema de la confidencialidad.

(...) 1. Las autoridades competentes de los estados contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en este Convenio, en tanto que la imposición de que se trate esté de acuerdo con este Convenio. Cualquier información así intercambiada será tratada como secreta y no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio (...) ¹⁴⁰

Pues bien, bajo el sustento de este primer párrafo, se otorga la posibilidad a los Estados de solicitar y recibir información considerada necesaria y que se refiera a los impuestos involucrados en el convenio, este aspecto, como se expondrá más adelante, ha sido modificado para hacer más accesible el intercambio de información.

Al mismo tiempo, del texto transcrito rescato y enfatizo el carácter secreto que le dan a la información a intercambiar, siendo incluso más específicos al anunciar que únicamente el personal de fiscalización y de recaudación sobre el impuesto objeto del convenio podrá tener conocimiento de todo

¹⁴⁰ Artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE.

cuanto se revele entre estados suscribientes.

Por lo visto, una vez más se defiende el sustento que redundará en la preponderancia que tiene tanto a nivel de normativa interna como internacional la confidencialidad de la información tributaria; al mismo tiempo, el párrafo II del citado artículo expresa que los estados contratantes no están obligados a: “suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)”,¹⁴¹ texto, que sin duda ratifica lo afirmado, en sentido que la información tributaria tiene un alto contenido económico y por ende su mal uso puede significar perjudicar el sistema económico, interviniendo el secreto comercial, empresarial e incluso industrial.

Finalmente indicar que las modificaciones del año 2004 al modelo de convenio tributario de la OCDE, están dirigidas a coadyuvar el intercambio de información entre administraciones tributarias, donde, se substituye el término necesaria por información presumiblemente relevante; al mismo tiempo el secreto bancario no es admitido más como una limitante para poder acceder a la información; e incluyen un párrafo donde el intercambio de información es independiente al uso que de la misma hagan al interior del Estado que transfiere la información. Estas modificaciones nos permiten ver que la colaboración entre administraciones tributarias y el contar con mayor información es una necesidad dentro de una dinámica vertiginosa que hace imprescindible utilizar fuentes de información que estén más allá de las fronteras.

4.3.2. Organización de las Naciones Unidas - ONU.

El Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas ONU publica en 1980 directrices sobre los Convenios de Intercambio de Información, donde en principio recoge los postulados del modelo de convenio tributario de 1963 de la OCDE, pero adiciona que este tipo de convenios responden a un objeto específico y que por lo mismo las autoridades competentes deben desarrollar cuantos medios sean necesarios para que el intercambio de información tributaria sea efectiva y con total validez legal, así como un medio de prueba oportuno y veraz.

En efecto, el tema en estudio ha provocado el pronunciamiento de más de una organización respecto al contenido mínimo previsible de los convenios entre los estados sobre intercambio de información tributaria; en esa misma lógica, se analiza seguidamente las repercusiones que en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, como una entidad internacional especializada en Derecho Tributario, tiene la temática que se presenta.

¹⁴¹ Artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE.

4.3.3. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

El CIAT, “Es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con el objetivo de proveer un servicio integral a la modernización de las administraciones tributarias de sus países miembros y promover su evolución, aceptación social, y fortalecimiento institucional”.¹⁴²

En los años que lleva desde su creación, este organismo viene promoviendo la mutua colaboración entre las administraciones tributarias de sus países miembros, para ello ha concentrando su atención en resaltar la importancia de la modernización de los sistemas internos y el intercambio de experiencias, para consolidar verdaderas reingenierías en los sistemas internos, en la perspectiva de revolución informática y uso de nuevas tecnologías.

También el CIAT en los diversos eventos de capacitación y foros internacionales que ha auspiciado, ha postulado ciertos modelos o directrices que después de haber merecido evaluación interna y haber sido consensuados por los países miembros, se ha concluido que son los postulados que se deberían aplicar principalmente a nivel operativo.

Durante este proceso, no ha desatendido lo concerniente al manejo de la información tributaria de los contribuyentes; ya que tiene muy presente que a partir de la misma se inicia todo proceso con incidencia tributaria.

A la luz de lo manifestado, el CIAT, ha dado a conocer a todos los países miembros el Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual ha sufrido modificaciones pero que en definitiva ha quedado con 198 artículos, donde en su Capítulo VI ha normado los derechos y deberes de los obligados tributarios, dedicando en su artículo 64 la debida atención a los derechos y garantías de los contribuyentes; a continuación se transcribe el artículo señalado:

(...) Se constituyen derechos de los obligados tributarios entre otros que establezcan las leyes, los siguientes: a) Derecho de repetición y devolución, b) Derecho a la corrección de declaraciones, c) Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver, d) Derecho a formular consultas, e) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria y f) Derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes tributarios (...)¹⁴³

Pues bien, el CIAT ha confirmado la importancia del reconocimiento a la protección de la información que cede el contribuyente, e incide en propiciar la difusión oportuna de la información pertinente, pero siempre que se la realice con ciertas medidas de resguardo; lo cual claramente lo refleja Claudino Pita como Secretario Ejecutivo en su obra *El Intercambio de Informaciones Tributarias* como instrumento de contención de la Competencia Desleal a nivel internacional.

¹⁴² www.ciat.org

¹⁴³ Artículo 64, *Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* CIAT.

4.3.4. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - ILADT

*“El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT es una institución privada de carácter civil que agrupa a especialistas en materia tributaria de origen latino”*¹⁴⁴, en ese sentido, entre sus actividades principales ha promovido y concertado, desde el año 1950, la realización de Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las cuales los países asociados a través de sus representantes, analizan temas jurídicos o técnicos controvertibles a nivel tributario en Latinoamérica.

Es así que cuando se analiza las distintas resoluciones que a la fecha ha emitido el ILADT, se identifica, que sobre el tema en estudio ha adoptado un criterio fundamentado al reconocer los derechos de los contribuyentes, entre ellos el de la confidencialidad de su información tributaria.

Ahora bien, no obstante, existe la coincidente afirmación por parte del ILADT en sentido que el intercambio de información entre administraciones tributarias es relevante y así lo señala en el numeral 4°, inciso b) de las Recomendaciones dadas en la Resolución emanada de las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevada a cabo en Caracas, Venezuela el año 1975; recomendación que al texto expresa: “Lucha contra la evasión, mediante el intercambio de informaciones y la evacuación de consultas, en las cuales sería deseable la colaboración de los organismos internacionales especializados, gubernamentales y científicos”.¹⁴⁵

De esta forma se han expuesto algunos instrumentos jurídicos emitidos por organización internacionales y también latinoamericanas, que como referentes han seguido los países para lograr el intercambio de información tributaria en procura de terminar con la evasión tributaria y otros ilícitos tributarios, donde paralelamente han previsto el resguardo de la información que intercambian.

En ese contexto, no se puede negar la trascendencia que tiene a nivel tributario el intercambio de información, y Bolivia no está ajena a esta necesidad, por lo que a continuación expondré cuál es la posición que asume Bolivia al ser miembro de la Comunidad Andina - CAN y finalmente qué convenios o acuerdos sobre intercambio de información o para evitar la doble imposición internacional tiene firmados y ratificados.

4.4. Ordenamiento Jurídico de la Comunidad Andina - CAN

Ciertamente todos los países vienen buscando mejores medios de desarrollo económico para sus pueblos y con ese objeto procuran mejorar las relaciones, principalmente económicas, con los demás países, siendo objetivamente relevantes aquellos que son parte de su región geográfica.

¹⁴⁴ <http://www.iladt.org>

¹⁴⁵ <http://www.iladt.org>

Entre las acciones promovidas por los estados, precisamente se rescata la suscripción de acuerdos internacionales, cuyo contenido se circunscribe a aspectos económicos, donde indudablemente la legislación tributaria es un pilar trascendental.

En consecuencia, la celebración de acuerdos económicos tiene especial atención cuando se trata de países que comparten un mismo proceso de integración económica regional, siendo el ejemplo más preciso la Comunidad Andina, de la cual Bolivia es miembro.

En tal sentido, es preciso conocer que: “La Comunidad Andina o Comunidad Andina de Naciones CAN es una organización regional económica y política con entidad jurídica internacional creada por el Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969, su sede está en Lima, Perú y está constituida por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú”.¹⁴⁶

A pesar de las implicancias que tiene la conformación de la CAN a partir de su creación, me detendré y promoveré el estudio de las Decisiones 40 y 578, toda vez que estas normativas andinas prescriben y tiene como objeto evitar la doble tributación de las actividades que desarrollan personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países miembros de la CAN; sin embargo, de su contenido se extracta aquellos artículos que refieren sobre el intercambio de información y las consultas que se generan entre los países miembros, precisamente con el afán de coadyuarse y así promover el intercambio de información con propósitos exclusivamente tributarios.

En realidad, del artículo 19 de la Decisión 40, que señala: “La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio”,¹⁴⁷ es fácil identificar la tipificación como secreta respecto a aquella información que es intercambiada entre los países miembros de la CAN.

Por su parte, el artículo 19 de la Decisión 578, además de mantener el texto transcrito contenido en el artículo 19 de la Decisión 40, amplía las limitantes respecto al manejo de la información solicitada, indicando:

(...) En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País miembro a:

Suministrar información que se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del País miembro;

¹⁴⁶ www.comunidadandina.com

¹⁴⁷ Artículo 19, Decisión 40.

Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (...) ¹⁴⁸

Resulta de los textos transcritos que tanto el artículo 19 de la Decisión 40, como el artículo 19 de la Decisión 578 de la CAN, han normado sobre el intercambio de información entre los estados miembros y los cuidados que conlleva el tratamiento de esta información.

De la investigación realizada, no se conoce datos estadísticos del intercambio y fluidez de información que exista entre países miembros de la CAN, sin embargo, la existencia de las Decisiones señaladas supra, por sí mismas, constituyen la disponibilidad de romper las asimetrías a nivel de sistemas informáticos y económicos y de esta manera aproximarse más al objeto de evitar el fraude y evasión fiscal.

En ese contexto, y avanzando con el estudio del tema de la confidencialidad de la información tributaria, se revisará cuáles son los convenios suscritos por Bolivia que regulan de forma directa o indirecta sobre el intercambio de información tributaria entre los estados, y cuáles son los instrumentos jurídicos que los avalan.

4.5. Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por Bolivia

La Constitución Política del Estado de Bolivia reconoce en su artículo 410, párrafo II, numeral 2 que los tratados internacionales son parte del bloque de constitucionalidad, a su vez el artículo 5 en su párrafo II, numeral 2 del Código Tributario asume que los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo son fuente del Derecho Tributario; por lo tanto, bajo un marco normativo que consciente la existencia de convenios y acuerdos internacionales, Bolivia ha firmado y ratificado los siguientes convenios sobre materia tributaria cuyo objeto es evitar la doble imposición internacional, pero a su vez contemplan un artículo que regula el intercambio de información a producirse entre administraciones tributarias.

¹⁴⁸ Artículo 19, Decisión 578.

N°	Estado	Instrumento	Artículo que regula el intercambio de información	Normativa de ratificación en Bolivia.
1	República Argentina	Convenio para evitar doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital o patrimonio.	Artículo 20 (Consultas e información)	Decreto Supremo N° 14291 del 17 de enero de 1977, vigente a partir del 4 de junio de 1979.
2	República Federal de Alemania	Convenio para evitar doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.	Artículo 26 (Intercambio de información)	Ley N° 1462 de 18 de febrero de 1993, vigente desde el 12 de julio de 1995.
3	Reino de España	Convenio para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Artículo 27 (Intercambio de información)	Ley N° 1916 de 16 de diciembre de 1997, vigente desde el 23 de noviembre de 1998.
4	República de Francia	Convenio para evitar doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Artículo XXVI (Intercambio de información)	Ley N° 1655 de 31 de julio de 1995, vigente a partir de 29 de octubre de 1996.
5	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Convenio para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Artículo 26 (Intercambio de información)	Ley N° 1643 de 11 de julio de 1995, vigente a partir del 23 de octubre de 1995.
6	Reino Suecia	Convenio para evitar doble imposición y la prevención de evasión fiscal con relación a los impuestos sobre la renta.	Artículo 25 (Intercambio de información)	Ley N° 1645 de 13 de julio de 1995, vigente a partir del 22 de agosto de 1995.

7	Acuerdo de Cartagena de 1971 (Colombia, Chile, Perú, Ecuador y Bolivia)	Decisiones 40 y 578, Convenios para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.	Artículos 19 respectivamente (Consultas e información)	Decreto Supremo N° 10543 de 10 de julio de 1972, (Decisión 40).
---	---	--	--	---

Se aclara que los convenios detallados tienen vigencia a partir de la fecha del intercambio de los instrumentos de ratificación, con excepción del convenio para evitar doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital o patrimonio suscrito con la República de Argentina y la Decisión N° 40 suscrita en el marco del Acuerdo de Cartagena que tiene vigencia a partir de la promulgación de la norma de aprobación.

Los instrumentos internacionales de intercambio de información que se han detallado, están amparados en el marco jurídico de la Constitución Política del Estado y han sido ratificados por el Poder Legislativo, siendo ésta última la condicionante establecida en el Código Tributario Boliviano para su validez.

Por otra parte, debo señalar que Bolivia no tiene suscritos Convenios o Acuerdos específicos para el intercambio de información, sino sólo Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional donde incluye artículos que regulan el intercambio de información cuyo contenido refleja claramente que el uso de la información proporcionada es restringida y tiene carácter secreto, por ejemplo el artículo 26 del Convenio para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, textualmente dispone:

(...) Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreto y sólo se podrá revelar a las personas o autoridades (incluyendo cortes y órganos administrativos) involucrados en la evaluación o recolección de la aplicación o procesamiento en referencia de, o la adopción de decisiones sobre demandas en relación a, los impuesto amparados por este Acuerdo. Tales personas o autoridades usarán la información solamente para dichos propósitos. Ellas pueden revelar la información en un proceso de corte pública o en decisiones judiciales (...) ¹⁴⁹

Luego de haber realizado el análisis de las normas vigentes en materia tributaria que prescriben sobre la confidencialidad de la información tributaria en diferentes países, considero que se ha podido dar a conocer sobre las similitudes con nuestra legislación y cuáles son los modelos normativos que

¹⁴⁹ Convenio suscrito con el Reino de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Ley N° 1643 de 11 de julio de 1995, vigente desde el 23 de octubre de 1995.

más efectivamente procuran la protección de la información del contribuyente puesto que se ha comprendido el valor y trascendencia económica que contiene.

De esa manera, se ha hecho una lectura crítica de la legislación comparada, donde además nos hemos involucrado en el estudio del manejo que tiene esa misma información cuando ella traspasa las fronteras y se intercambia a otras legislaciones o administraciones tributarias; sobre el punto rescato un modelo normativo por de por sí es especializado, me refiero al Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, que tal cual se ha expuesto en el acápite pertinente, en su contenido prevé el artículo sobre la confidencialidad de la información tributaria.

Hecho este diagnóstico a nivel de otras legislaciones, me permito anunciar que paso a dar las conclusiones del presente trabajo, en los siguientes términos.

Conclusiones

- 1) La relevancia económica de la información que recibe la Administración Tributaria hace que estemos ante un acto administrativo inicial y primordial, a partir del cual se suceden todos los procesos de fiscalización y verificación, y sin el cual no podrían cumplirse las funciones asignadas, principalmente la de recaudación; bajo esa premisa, el acto jurídico de entrega de información merece estar sustentado en un régimen jurídico sólido, para así otorgar las debidas garantías a los administrados y proteger la información que ceden.
- 2) Dentro del análisis de la confidencialidad de la información tributaria que busco formular, no soy contraria a la obvia necesidad de los ciudadanos a tener acceso a la información pública, la cual permite a la población poder contar con argumentos sólidos de decisión, sin embargo, el acceso a la información no es un derecho absoluto e irrestricto como erradamente lo establece el numeral 6 del artículo 21 de la Constitución Política del Estado, siendo urgente aceptar que hay ámbitos como la información tributaria que sólo puede ser accesible a *terceros*, siempre que se encuentren comprendidos dentro de las excepciones a la confidencialidad previstas en la norma.
- 3) Se ha establecido que resultado de la periódica recepción de información de los contribuyentes, la Administración Tributaria cuenta con una base de datos exclusiva, por la cantidad de información vigente que contiene; la cual es custodiada con un novedoso sistema informático, no obstante, la administración de ésta base de datos, manejada intransigente y arbitrariamente, sin un sentido de control interno como externo puede provocar un verdadero ambiente de incertidumbre, que en definitiva vulneraría derechos del contribuyente, dando lugar a posibles intromisiones en la vida íntima y privada de las personas, hecho que en tratándose de personas jurídicas es aún más riesgoso, ya que podrían presentarse situaciones de tráfico de información económica de empresas e industrias que puede desequilibrar las reglas de la libre competencia por revelar verdaderos secretos industriales.

- 4) En consecuencia, el fundamento jurídico de la confidencialidad de la información tributaria, es el propio deber de reserva que prevé el artículo 67 del Código Tributario, constituyendo un deber de observancia tanto para los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales como para las demás instancias públicas y privadas, así como para los ciudadanos en general. Ahora bien, el problema radica en que se soslaye el derecho de confidencialidad de la información, propiciado por la ausencia de una norma clara; asimismo sumada a esta realidad, se ha evidenciado que el Gobierno de turno viene proclamando de manera incisiva la transparencia de la gestión pública, lo cual queda configurado en la Ley de Lucha contra la Corrupción “Marcelo Quiroga Santa Cruz”, y el aún Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, ambas normas cuyo contenidos irrumpen al derecho a la intimidad y privacidad de la información de los contribuyentes.
- 5) Conscientes de la necesidad de previsión de un régimen de garantías para el contribuyente, se ha vislumbrado que la información tributaria que cursa en la Administración Tributaria no encuentra garantías específicas de protección jurídica, es el caso del instituto del Hábeas Data, ya que su contenido no prevé dentro del conjunto de derecho configurados, el derecho de los ciudadanos a solicitar el respeto a la confidencialidad de sus datos y su *no* divulgación, siendo lamentable dicha omisión considerando la reciente modificación del texto constitucional y que ésta no hubiese asimilado y acudido a la legislación comparada que es necesariamente un referente válido.
- 6) El análisis realizado evidencia que tanto a nivel de la Constitución Política del Estado, como en las demás normas del ordenamiento jurídico vigente, se ha previsto y normado sobre el derecho de las personas a su intimidad y privacidad, sin embargo en el orden penal se ha identificado un déficit, ya que no se encuentran tipificados en el Código Penal los ilícitos informativos, tales como el hacker, craker, entre otros, violación de niveles de seguridad, hurto informático, etc.; esta omisión determina que ante situaciones de vulneración de normas internas que transgredan la confidencialidad de la información tributaria, mediante sistemas informáticos, éstas conductas no podrían ser sancionadas en materia penal por no estar configuradas las conductas como ilícitas.
- 7) En cuanto a la configuración legal del artículo 67 del Código Tributario se ha podido establecer dificultades en su aplicación, es decir, se tiene una norma confusa con deficiencias técnico jurídicas y con importante ausencia de especificidad; es así que cuando la norma se refiere a la información que no puede ser cedida a *terceros*, la comprensión de los límites del término *tercero* es manifiestamente controvertible, por ser, a mi entender, un término indeterminado jurídicamente. La consecuencia directa de la vaguedad de esta norma ha sido la emisión del Decreto Supremo

Nro. 0077 de fecha 15 de abril de 2009, modificado por el Decreto Supremo Nro. 0122 de 13 de mayo de 2009; ahora bien, estos decretos abren la posibilidad de que la información obtenida con la objeto único de aplicación de los tributos y procedimientos emergentes, pueda verse alterada en su régimen jurídico, toda vez que *no* se considerarían como *terceros* a aquellas entidades que realizan formulación de políticas económicas, sociales y elaboración de estadísticas oficiales, lo cual es totalmente incoherente, porque hay que tomar en cuenta que estas entidades por una parte no tienen funciones y competencias tributarias de investigación, control o fiscalización, por otra lado, para el ejercicio de funciones de formulación de políticas económicas y sociales, así como la elaboración de estadísticas oficiales necesitan contar con fuentes de información agregada, global, donde no requieren identificar a los contribuyentes ya que es demasiada individualización para el objeto que persiguen.

- 8) Concretamente, los Decretos Supremos Nos. 0077 y 0122, son disposiciones jurídicas de menor jerarquía al de una Ley y por tanto no pueden modificar, derogando o abrogando el contenido del artículo 67 del Código Tributario; a su vez se rechaza que sea el Poder Ejecutivo el que asuma, con criterios absolutamente parcializados e irresponsables ante los contribuyentes, atribuciones intrínsecas de los legisladores, los cuales deben configurar de manera inequívoca el sentido y alcance del término *tercero*, no pudiendo desconocer que *terceros* no son sólo los particulares, sino también la propia administración pública que no tenga facultades y funciones tributarias.
- 9) Asimismo, la actual redacción del párrafo III del artículo 67 plantea verdaderos problemas jurídicos en su aplicación, puesto que a mi juicio, el legislador no establece los límites en lo que comprende información agregada y qué información estadística para ser entendidas como información pública no sujeta a confidencialidad. Valorado jurídicamente este párrafo en su sentido y alcance, se evidencia que ha llevado a confusión tanto a nivel de la interpretación que a su texto le han dado los funcionarios de la administración tributaria, como los contribuyentes o *terceros* peticionarios de información. Por consiguiente, en respeto al principio de seguridad jurídica del derecho tributario y a la protección de la información de los contribuyentes, planteo la necesidad de modificación del artículo 67 del Código Tributario, en sentido que la información estadística y agregada no estaría sujeta a confidencialidad, previa verificación de que la misma no identifique e individualice a los contribuyentes.
- 10) En la presente tesis se expone el reconocimiento que hace la jurisprudencia a la necesidad de garantizar la protección jurídica de la información tributaria contra cualquier intromisión ilegítima e ilegal que busque escudriñar en los datos, informes, declaraciones y otra información del contribuyente que custodia la Administración tributaria.

- 11) Es necesario recalcar que la información es el elemento a partir del cual se identifica y establece el comportamiento tributario de los contribuyentes; por consiguiente los medios de obtenerla, organizarla, clasificarla y custodiarla se constituyen en esenciales al interior de toda Administración Tributaria, esta realidad no difiere en otros países, por lo que a efectos de mayor eficacia en los procedimientos tributarios, el intercambio de información es una pieza fundamental para combatir el fraude fiscal. Con este objeto se hace necesaria la suscripción de convenios o acuerdos de colaboración entre las administraciones tributarias, los cuales no deben descuidar las medidas de seguridad que garanticen y salvaguarden la información a intercambiar.
- 12) El intercambio de información entre las administraciones tributarias de diversos Estados, debe residir, no únicamente en principios de colaboración recíproca y buena fe de los Estados, sino debe procurarse la protección real, no sólo formal, de la información que se transfiere, porque se debe reconocer que no existe la posibilidad de que el titular de la información que se transfiere ejerza sus derechos a la confidencialidad frente a autoridades del tercer país receptor de la información.
- 13) Se debe convenir, que el Servicio de Impuestos Nacionales se proyecta como una institución sólida, con un alto respaldo de credibilidad social; donde el contribuyente viene asumiendo gradualmente conciencia tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que, posiciones discordantes e intransigentes del Poder Ejecutivo, que por un lado emite disposiciones incoherentes como los Decretos Supremos, antes referidos y por otro lado, a través de Ministerios y Vice-ministerios solicita información de los contribuyentes con el despropósito de valerse de instrumentos de confrontación con sus adversarios políticos, únicamente destruyen una estructura tributaria de postulados definidos que buscan persuadir al contribuyente y de ningún modo perseguirlo y menos con fines ajenos a los estrictamente tributarios.

Recomendaciones

- » La protección de los contribuyentes reflejada en el respeto a sus derechos, es la tendencia que las administraciones tributarias modernas vienen proyectando en su normativa interna, estableciendo y creando instancias para su defensa; por consiguiente en virtud al análisis realizado, considero necesario que se aborde en otro estudio, la viabilidad de crear una entidad independiente que garantice el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes, inclusive analizar la posibilidad de estructurar un Ombudsman Tributario, que de mejor manera asista y encare su defensa.
- » Como ampliamente se ha analizado, a consecuencia del vertiginoso intercambio de información al interior del aparato estatal, el Servicio de Impuestos Nacionales se ha convertido en una fuente fidedigna y completa de base de datos que custodia información de los ciudadanos inscritos en el Padrón de Contribuyentes; ante esa realidad se han suscitado inconvenientes prácticos a tiempo de ceder información a terceros no vinculados a la relación jurídica tributaria; por consiguiente me permito participar la necesidad de que se pueda contar con un estudio, el cual previa investigación, proyecte el establecimiento de un órgano garante de una afectiva custodia de la base de datos que se acumula en la Administración Pública; cuyo régimen jurídico y relaciones interadministrativas velen por el manejo responsable y ético de la información.

Bibliografía

Armagnague, Juan y María Ábalos Arrabal de Canals. *Derecho a la Información, Hábeas Data e Internet*, Buenos Aires, Ediciones La Rocca, 2002.

Bazán, Víctor. *El Hábeas Data, el Derecho a la Autodeterminación Informativa y la superación del concepto informativo de la intimidad*, www.juridicas.unam.mx.

Barreix Alberto y Villela Luis. *Tributación en el MERCOSUR, Evolución, Comparación y Posibilidades de Coordinación*, Buenos Aires Argentina, BID-INTAL/ITD.

Bidart, Germán. *El secreto fiscal y la comunicación social a través de la libertad informativa*, Buenos Aires Argentina, Editorial La Ley E 254, 2001.

Blanquer, David. *Introducción al Derecho Administrativo*, Madrid España, 2a. edición, 2009.

Boletín Oficial del Parlamento de Navarra.

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 18va. Edición, tomo III, 1981.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *La Tributación en un Contexto de globalización Económica*, 32ª. Asamblea Geral Do CIAT, Salvador de Bahía Brasil 11 15 de maio de 1998.

Delsel Juan María, *La Protección del Secreto Fiscal*, Buenos Aires Argentina, Editorial La Ley, 2008.

Dermizaky, Pablo. *Derecho Administrativo*, Cochabamba Bolivia, Editora J.V., 2008.

Eguiguren, Francisco. *El Hábeas Data y su desarrollo en el Perú*, Facultad de ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Talca Chile ISSN: 0717-2877, 1997.

Fernández, Raúl, www.mailxmail.com.

Flores, Rubén. *Manual de Derecho Público, Derecho Constitucional*, Editorial Montevideo, Buenos Aires, Tomo I. Editor Julio César Faira.

GARCÍA, Catalina. *Derecho Tributario*, Buenos Aires Argentina, Editorial Lexis Nexos-Depalma 2006.

Jiménez, Andrés. *Comisiones de Investigación Intimidad e Información Tributaria*, Revista Española de

Derecho Constitucional, Número 60, 2000.

Laubadère André. *Droit économique*, Dalloz, París, 1986.

Linares, Juan Francisco. *Poder Discrecional Administrativo*, Buenos Aires, Talleres Abeledo – Perrot 1958.

Manual de Derecho Público, Derecho Constitucional, Madrid España 1997.

Madariaga, Mónica. *Seguridad y Administración Pública en el Siglo XXI*, Santiago Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2ª. edición, 1993.

Rodrigo, Machicao Jaime y Gonzalo Cárdenas. *La Columna Impuesta*, La Paz Bolivia, Universidad Andina Simón Bolívar, Azul Editores, 2004.

Rojas, Magda Inés. Procuradora - Asesora de la Municipalidad de Garabito en el Pronunciamiento de la Procuraduría del Municipio de Garabito San José de Costa Rica OJ-101-2000.

Meléndez Hevia. *El Principio de Confianza Legítima y la Administración*, publicación vía internet, 18 de febrero de 2006.

Mesias, Carlos. Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigación Jurídica de la UNAM, www.juridicas.unam.mx.

Mitelman, Carlos y Daniel Zuccherino. *Protección Jurídica de la información confidencial y de los datos científicos*, Buenos Aires Argentina, Editorial Lexis Nexis Argentina S.A., 2007.

Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT.

Montaño, Galarza César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007.

Navarro, Agustina. *El País*, Portal Digital, Montevideo Uruguay, viernes 12 de 2008.

Nolan, Deborah. *La Transparencia de la Gestión de la Administración Tributaria*, Servicio de Rentas Internas-Estados Unidos de América, Buenos Aires Argentina, CIAT, 39ª Asamblea General, abril 18-22, 2005

Ortíz, José. *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*, Madrid España, Inv.

Nro. 02/03, Editado por Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Ossorio Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta S.R.L, Argentina, 1999.

Pastos, Bartomeu. *El Derecho a Petición*, Madrid, Universitat de les Illes Balears y Marcial Pons 1997.

Pita, Claudino. *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional*, libro en proceso de edición, 2007.

Reyes, Oswaldo. *Principio de Legalidad. Análisis Jurídico Tributario*, Consultores Internacionales de Negocios, 1999, cyberlaw@vianet.com.mx.

Revista Chilena de Derecho, volumen 26 Nro.2, 1999.

Ribera, Willman. Tribunal Constitucional de Bolivia, *ponencia Hábeas Data*, www.tribunalconstitucional.gov.bo.

Salas, Minor. *Qué significa fundamentar una sentencia*, Universidad de Costa Rica. s.f.

Santofimio, Orlando. *Tratado de Derecho Administrativo, Acto Administrativo*, Bogotá Colombia, Universidad Externado de Colombia, 4ta edición, tomo II, 2004.

Soler, Oswaldo. *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires Tucumán, Editorial La Ley, 2001.

Soler, Oswaldo. *Derecho Tributario Económico, Constitucional, sustancial, Administrativo, Penal*, Buenos Aires Tucumán, Editorial La Ley, 3a. edición, 2008.

Soto, Kloss. *Derecho Administrativo. Bases Fundamentales*, Santiago Chile, Edición jurídica, Tomo II, 1996.

Torres Tiberio. *La Protección de la intimidad en el Derecho Tributario*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, Ediciones Abya Yala, 2007.

Van Kommer, Matthijs. *Manual para las Administraciones Tributarias*, Países Bajos, Centro Interamericano de administraciones Tributarias, 2000.

Yáñez, Arturo. *Ratio Decidendi*, Sucre Bolivia, Academia Bolivia de Estudios Constitucionales, 2da. Edición, 2007.

Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia, 2009.

Código Penal Boliviano.

Constitución Política de Argentina.

Constitución Política de Ecuador.

Constitución Política de Costa Rica.

Constitución Política de El Salvador.

Constitución Política de Honduras.

Constitución Política de Perú.

Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003.

Decreto Supremo No. 0077 de 15 de abril de 2009.

Decreto Supremo No. 0122 de 13 de mayo de 2009.

Estatuto del Contribuyente España.

Ley Nro. 2341, Procedimiento Administrativo, 23 de abril de 2002.

Ley Nro. 1178, de Administración y Control Gubernamentales, 20 de julio de 1990.

Ley Nro. 004, de 31 de marzo de 2010, Lucha Contra la Corrupción "*Marcelo Quiroga Santa Cruz*".

Ley Nro. 1643 de 11 de julio de 1995, Convenio suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Proyecto de Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Resolución Administrativa Nro. 13-0001-08 de 10 de marzo de 2008.

Sentencia C-646 del 31 de mayo de 2000, M. P. Fabio Morón Díaz, Corte Constitucional de Colombia.

Sentencia Constitucional N° 0189/2001- R de 07 de marzo de 2001. Bolivia.

Sentencia Constitucional Nro. 0930920090314, por Acción de Protección, Guayaquil Ecuador, 2009

Dictamen N. C. 174-2000 de 4 de agosto de 2000, Procuraduría de San José de Costa Rica.

Páginas de Internet

<http://aitfa.org/attachments/File/Diccionario/Fiscal/D.pdf>.

<http://inegi.gob.mx/est/contenidos/español/sistemans/ae06/texcom/cintrod.htm>.

<http://definicion.de/estado/>

<http://www.cepal.com>

<http://www.ciat.org>.

<http://www.telesunyit.edu/thesisHandbook.html>.

<http://www.learnerassociates.net>

ANEXOS