

A publicação de listas de devedores tributários: elementos para uma comparação jurídica (Portugal - Chile)

Por Sergio Alburquerque*

Este trabalho tem por objecto a publicação das listas de devedores tributários pela Administração Fiscal. A ideia é estabelecer elementos – inclusive do contexto jurídico institucional – para uma comparação jurídica. Examinam-se as experiências portuguesa (de recente implementação) e a chilena. Para além de dar relevo à metodologia comparada para a melhor compreensão do próprio direito, o autor tenta enquadrar a medida numa consideração alargada dos interesses, princípios ou valores em jogo (não só o interesse fiscal patrimonial e o interesse dos particulares). Decisivo na visão do problema é também o fenómeno da fiscalidade electrónica e os perigos que acarreta, uma vez que a referida publicação implica um tratamento informático de dados de carácter tributário e, porventura, de dados relativos à reserva da intimidade da vida privada.

This paper has as object the theme of the publication of fiscal debtors by the Fiscal Administration. The idea is to raise elements – inclusively of the juridical-institutional context – to a juridical comparison. We will look at the Portuguese experience (of recent implementation) and at the Chile experience. We will also focus on the use of the comparative methodology in order to accomplish a better understanding of the law itself. The author intends to frame the measure in a general consideration of interests, principles and values in focus here (not only the patrimonial and fiscal interest but also the interest of the individual). The recent phenomenon of the electronic treatment of fiscal data, and the danger that is implicated, is crucial for the vision of the problem, every time the mentioned publication implies an informatics' treatment of fiscal data

ÍNDICE:

1. Consideraciones generales: los intereses en juego. 2. Los conflictos tributarios y la informatización de las relaciones (el fenómeno de la fiscalidad electrónica). 3. La experiencia portuguesa en materia de publicación de listas de deudores tributarios: 3.1 *El derecho a la autodeterminación informativa y la utilización de la informática (artículo 35º CRP)*; 3.2 *Habilitación legal para la divulgación*; 3.3 *Intervención de la Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD): i) Lei da Protecção de Dados Pessoais (Lei n.º 67/98); ii) Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD); iii) Parecer CNPD n.º 38/2005; iv) Autorização CNPD n.º 676/2006; 3.4 Implementación de la medida*; 3.5 *Eficacia de la medida: análisis de las primeras cifras*. 4. La experiencia chilena en materia de publicación de listas de deudores tributarios: 4.1 *Algunas cuestiones jurídico-institucionales previas*; 4.2 *Colocación del problema (en especial el convenio de intercambio de información entre la Tesorería y Dicom)*; 4.3 *La Ley sobre protección de la vida privada o protección de datos de carácter personal (n.º 19.628/1999)*; 4.4 *Dictamen n.º 25.336 de la Contraloría General de la República*; 4.5 *El secreto tributario: una garantía del contribuyente*; 4.6 *La modificación de la Ley Orgánica de Bases Generales de la Administración del Estado (n.º 18.575) y el principio de transparencia y publicidad de los actos y documentos administrativos; su desarrollo reglamentario: una oportunidad para la Tesorería*; 4.7 *Dictamen n.º 43.866 de la Contraloría General de la República*; 4.8 *Eficacia de la medida*; 4.9 *La tutela jurisdiccional de los contribuyentes a través del recurso o acción de protección de garantías constitucionales (examen de algunos casos)*; 4.10 *Notas complementarias sobre la situación actual de una historia con final abierto*. 5. Algunas reflexiones conclusivas.

“...el esfuerzo para comprender una solución extranjera relativa a un problema que no sea familiar, queda frecuentemente recompensado con un mejor dominio del propio Derecho”

F. H. LAWSON

1. Consideraciones generales: los intereses en juego

* Doctorando en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, investigador convidado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Coimbra y becario de la Universidad Diego Portales (Chile).

Una de las cuestiones que se debate actualmente en Portugal, es la decisión adoptada por la autoridad de publicar las listas con los deudores tributarios, cuestión que, por lo demás, ha tenido amplia cobertura por los medios de comunicación¹.

En un inicio, todos los antecedentes apuntaban a que la medida comprendería un número bastante significativo de deudores, no obstante, la cantidad fue finalmente bastante menor de la esperada, circunscribiéndose a aquellos casos en que la Administración tenía mayores certezas de no estar cometiendo algún error que le generase conflictos futuros.

Puede ser que esta prudencia de la Administración estuviese motivada, igualmente, por el entendimiento de ir paulatinamente agotando fases, siendo ésta – la inicial – simplemente experimental.

O es que quizás, y en el mismo contexto de definición de etapas, su “estrategia dominante” (recurriendo a una expresión utilizada en el *Análisis Económico del Derecho*), sea, por ahora, presionar a los contribuyentes deudores a regularizar rápidamente su situación tributaria antes de sufrir la consecuencia de ver sus nombres en las denominadas “listas negras” (función disuasoria).

Téngase presente, a propósito de estrategias y razonamiento económico, que la Administración Fiscal está llamada por mandato constitucional – como también por otras “exigencias” – a ser *eficiente*, lo cual significa en materia recaudatoria que debe realizar todos los esfuerzos para intentar reducir las diferencias entre los tributos debidos (declarados y liquidados) y los tributos efectivamente pagados, disminuyendo de paso sus

¹ No es un menosprecio a la actividad de los medios de comunicación. Hay antecedentes suficientes para probar que cumplen una función informativa en materia fiscal, pero también los hay en sentido inverso, es decir, que constituyen algunas veces fuente de desinformación. Sobre esta ambivalencia resultan muy ilustrativas las observaciones que hacen una cineasta y un académico (Anne-Marie BESSE-JOUBERT y Jean DUBERGÉ, “Cinéma et radiotélévision. Information ou désinformation fiscale”, *RFFP*, núm. 57/1997, pp. 127-131). Uno de los ejemplos anecdóticos que nos proporcionan es el relativo al filme norteamericano titulado «*Why me?*» (no aparecen referencias al realizador y año de la producción). A juicio de los autores, éste demuestra como el cine puede permitir resolver problemas fiscales graves. En resumen, a esta película se le atribuye el mérito de permitir que los ciudadanos de EUA aceptasen la idea de la necesidad de los controles o inspecciones (verificaciones) fiscales cuando los impuestos son determinados en base a las declaraciones de los contribuyentes. Lo cierto es que después de la segunda guerra mundial el sistema tributario de dicho país sufrió transformaciones (en particular, a nivel federal), algunas veces difíciles de digerir por los ciudadanos. Así, – explican los autores – la virtud de dicha producción, fue mostrar que la Administración Fiscal era capaz de hacer abstracción de su propio problema e interiorizar la angustia colectiva de los contribuyentes.

Si revisamos la historia de la tributación en EUA comprobaremos que no es el único caso o etapa en que se ha recurrido al cine como instrumento de promoción o persuasión tributaria. Por ejemplo, durante la administración Roosevelt, el Departamento del Tesoro encomendó a *Walt Disney Studios* la realización del cortometraje animado «*The New Spirit*» (1942), en cuyo papel principal, el conocido Donald Duck. La idea era crear conciencia de la importancia del pago oportuno de los impuestos federales en tiempos de guerra. En la secuela, y como consecuencia del éxito de su antecesora (habría sido vista el mismo año de su estreno por más de 32 millones de personas), se realizó «*The Spirit of '43*» (Vide BROWNLEE, W. Elliot, *Federal Taxation in America. A Short History*, Ed. Cambridge University Press, 1996, pp. 98 y ss; tb. JONES, Carolyn C., “Mass-based income taxation: Creating a taxpaying culture, 1940-1952”, en *Funding the Modern American State*, Brownlee (ed.), Ed. Cambridge University Press, 1997, pp. 125 y ss).

Seguramente las autoridades fiscales portuguesas no se han planteado una idea como esta para hacer comprensible su actuación y decisión de publicar listas de deudores morosos, pero sin duda apelará a otros medios de comunicación para lograr similares objetivos.

Para apreciar cómo los ciudadanos portugueses valoran el papel que desempeñan los medios de comunicación social respecto a la fiscalidad, vide SOARES, Domitília Diogo, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal. Um Estudo Exploratório*, Ed. Almedina, Coimbra, 2004, pp. 176 y ss. Este estudio, que se inserta en aquel ámbito de investigación denominado sociología tributaria, se confirma la percepción de que los medios (especialmente la televisión) tienen capacidad para informar, divulgar, incluso cumplir el papel de mediador entre los contribuyentes y la Administración, pero también para desinformar. En este último caso, la causa pareciera estar, según el propio estudio, no obstante la existencia de opiniones ambivalentes, en que los medios no están a la altura de la importante responsabilidad que deben cumplir, sea por la limitación de sus recursos, por el tono excesivamente técnico, la falta de un adecuado seguimiento de las noticias tributarias, la carencia de conocimientos técnicos de los periodistas, la audiencia demasiado amplia a la que los mismos llegan, el sensacionalismo, el estar – los medios de comunicación – al servicio de grupos de presión que buscan estimular el conflicto entre la Administración Fiscal y los contribuyentes, etc.

costos operacionales. Hay quienes apuntan a que la necesidad de rapidez en la recaudación estaría determinada, asimismo, por razones que podríamos designar como económico-estructurales, entre ellas, el temor al déficit².

Pero, además de la satisfacción optimizada del interés fiscal recaudatorio, insoslayable resulta para la Administración la consideración y respeto – también por imperativos constitucionales – de los *derechos y garantías de los contribuyentes*.

Podemos decir, entonces, que, en principio, debemos entender la cuestión desde la perspectiva de la aplicación de los tributos, dentro de las coordenadas condicionantes de la eficiencia (o eficacia) y de la tutela de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Bajo este encuadramiento se dirá, probablemente, por quienes no se contenten con la medida, que existen medios más eficaces para cobrar las deudas sin violar la privacidad de las personas. Sin pretender hacer un ejercicio futurista, es casi seguro que no será este el único derecho o garantía que se entenderá conculcado. Piénsese, por ejemplo, en el principio de proporcionalidad (en el sentido de prohibición de exceso), el principio de legalidad, de protección de la confianza, interdicción de la arbitrariedad, incluso, el propio principio de igualdad en alguna de sus variantes (nos preguntamos en este sentido, si será que los Estatutos de Autonomía – y el ejercicio del poder tributario propio, así como el de adaptar, en los términos de la ley, el sistema fiscal nacional a las especificidades regionales que reconoce la letra *i*) del artículo 227º de la CRP – permiten justificar que en la práctica no todos los contribuyentes portugueses sean tratados de la misma forma, esto a propósito de la prohibición de algunas Regiones de divulgar el nombre de los contribuyentes morosos correspondientes a su circunscripción).

Es evidente que, aunque nos encontremos en el momento recaudatorio, muchas sensibilidades y complejidades inherentes a la relación tributaria se mantienen inalterables. No olvidemos que en la fase de cobranza del crédito tributario existe un reforzamiento de los poderes y privilegios de la Administración, extendiéndose incluso hasta la ejecución forzosa de los bienes del deudor. Ello parece confirmar las afirmaciones en orden a que “El Derecho tributario ha originado en todos los tiempos, y sigue originando, una permanente tensión entre el individuo y la comunidad. Relajar y equilibrar esta relación de tensión es una de las grandes tareas que el hombre y sus colectividades tienen planteadas en la vida comunitaria altamente desarrollada y relevante de nuestros días”³.

Por lo mismo, resulta tópica ya la descripción de la dinámica relacional apreciable en el ámbito fiscal: cada vez que se otorga una nueva potestad a la Administración, se piensa o reconoce correlativamente un derecho o garantía para el contribuyente. No debe extrañar así, que ya se oigan voces proponiendo respecto de la decisión de marras, medidas que reestablezcan el equilibrio quebrado – o si se prefiere para “relajar la tensión” –, como la de publicar el listado de las deudas del Estado.

Toda esta situación, no debiese sorprender, ya que como advertía SAINZ DE BUJANDA⁴, en casi todos los países del mundo, por la naturaleza de la relación en cuestión, existe una tendencia a la polarización, “sea en la defensa de los intereses llamados del Fisco, sea en la salvaguardia de los derechos individuales”.

² “El miedo al déficit impulsa a los funcionarios de la Hacienda a resolver los pleitos fiscales pendientes –tanto el pago de los reembolsos como la recaudación de impuestos devengados y no pagados – con mayor celeridad de cómo hubieran actuado en otras circunstancias” (Cf. ADAMS, Thomas S., “Ideales e Idealismo en la Imposición”, en *El Estado y los Contribuyentes: La Resistencia Fiscal*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 262; también “Ideals and Idealism in Taxation”, en *The American Economic Review*, Vol. XVIII, nº 1, 1928, p. 1).

³ PAULICK, Heinz, *La Ordenanza Tributaria de la República Federal alemana. Su Función y Significado para el Derecho Tributario*, Estudio Preliminar a la Ordenanza Tributaria Alemana (Trad. Carlos Palao Taboada), IEF, Madrid, 1980, pp. 35 y 36.

⁴ *Vide Presentación REDF*, Civitas, nº 1, 1974, p. 3.

Creemos que la polarización es tremendamente nociva, ya que alienta fenómenos como la *victimización* de las partes y, en definitiva, un ineficaz *garantismo* irreflexivo de los diversos derechos o intereses comprendidos.

Ahora bien, tampoco hallamos que la solución sean la adopción, por muy bien intencionada que sea, de posiciones reduccionistas de la problemática. Sin ir muy lejos, es lo que acontece, entendemos, cuando el autor recién citado intenta transmitir la idea de que no existe – al menos en el plano teórico – un “antagonismo” entre ambos intereses y que, por lo tanto, el punto de partida indefectible es el supuesto de que “unos y otros son los mismos intereses”⁵. En esta dirección, remata sus observaciones con la invitación a que el espacio editorial que presenta, sirva para fomentar “un tipo de convivencia en la que la arbitrariedad administrativa y el fraude tributario aparezcan como manifestaciones – diversas, pero complementarias – de un mismo fenómeno: el de la antijuridicidad en el campo financiero”.

Estas ideas, que constituyen, en todo caso, una parte ínfima del pensamiento y de la magna obra del destacado tributarista español (y, por ende, no dan cuenta a cabalidad de sus ideas y de su conciencia acerca de lo que la temática importaba en la práctica), tienen a nuestro juicio, algún grado de similitud con las reflexiones hechas por IHERING en una de sus clásicas obras, a propósito de lo que éste denominó la “solidaridad entre los intereses de la sociedad y los del individuo”. Con esta frase, en resumen, buscaba representar el error conceptual que supone el antagonismo de los intereses en cuestión, ya que individuo, Estado, ley y sociedad constituirían una misma cosa o relación. En todo caso – agrega –, como no toda la gente tiene la “inteligencia precisa” para comprender la identidad de tales intereses y existen voluntades negativas dispuestas a favorecer un interés individual inmediato frente a uno general más lejano, surge la necesidad de la *coacción*⁶.

Sobre la base de estos planteamientos quizás deberíamos calificar la publicación de listas de deudores tributarios, como una medida de coacción que tiene por objeto restablecer la juridicidad en el pago de los tributos. Además de la cuestión de si se trata de una providencia adecuada desde la perspectiva de las diversas situaciones que pueden estar en la base del incumplimiento (no todas probablemente antijurídicas en el sentido fraudulento o delictual), se plantea el tema de la suficiencia de la coacción.

El propio IHERING nos proporciona alguna luz al respecto, al afirmar – en el último apartado de su obra – que, no obstante la *necesidad social, indispensable, de la coacción*, ésta resulta insuficiente (“para que alcance su fin, es necesario que llegue a hacer desaparecer los delitos”) y, en consecuencia, la necesidad de una “transición”, en la cual habría de intervenir otro móvil: la *Moralidad*⁷.

Adicionalmente, debemos considerar que el problema de la identificación de los intereses o derechos es que facilitan sobremedida la instrumentalización en uno u otro sentido, es decir, que en una relación medio/fin puedan reducirse los derechos individuales al interés fiscal recaudatorio y viceversa. Si lo pensamos en

⁵ *Ibidem*.

⁶ “En lo que precede hemos dejado al individuo hacer su cuenta con el Estado, como lo haría con cualquiera que le fuese extraño, tirando cada uno de su parte y sin considerar más que su ventaja”. Agrega a continuación que dicho concepto “no descubre la naturaleza de la relación. El Estado es el individuo mismo”. Desde una perspectiva histórica, constata que “... con el **antagonismo que hoy en día reina en todas las relaciones del Estado con los ciudadanos, se siente uno estupefacto viendo el cambio que ha podido operarse en la comprensión de una sola y misma relación**”. Esta situación haría surgir la necesidad de coacción (que es entendida por el autor como inherente a la ley). Más precisamente habla de una “doble razón” para justificar la necesidad de coacción (o de la ley). Una “reside en la carencia de la exacta noción de los verdaderos intereses. **Todo el mundo no tiene la inteligencia precisa para comprender que el interés general y el interés particular son uno mismo**”. La otra, consistiría “en la voluntad maligna o bastante desprovista de energía para sacrificar el interés general remoto al interés particular inmediato”[el destacado es nuestro] (Cf. IHERING, Rudolf Von, *El Fin en el Derecho*, Ed. Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1978, pp. 269 y ss.).

⁷ En sus propias palabras: “Los dos móviles egoístas (salario y coacción) de que se vale la sociedad para llevar a los individuos a que concurran a sus fines, no son sus estimulantes únicos. Hay otro más noble. Se llama: la *Moralidad*” (*Idem, ob. cit.*, p. 274).

términos del objeto de este trabajo, esto es, la publicación de listas de contribuyentes morosos, bastaría, por una parte, para justificar la medida atribuir valor absoluto o superior a la prevención del fraude y la evasión fiscal (y suponer, entre otras cosas, que todos los que no han satisfecho su obligación de pago es porque tienen ánimo de defraudar al Fisco) y, por la otra, oponerse porque con la misma se estarían afectando sus derechos de libertad, absolutos y predominantes frente a cualquier intervención administrativa. En otros términos, la identidad en cuestión, puede dar lugar a la definición de jerarquías absolutas entre intereses, en una u otra orientación, dependiendo del posicionamiento ideológico que se asuma.

Tenemos claro, entonces, las insuficiencias que implican tanto las polarizaciones como las reducciones. Aunque, en definitiva, debemos hablar únicamente de las insuficiencias producidas por las distintas formas de reduccionismo, ya que la polarización no constituye más que una modalidad de dicho fenómeno más amplio.

Comprendemos también que en el análisis de la problemática, es preciso algo más. La moralidad es un concepto poco pacífico, particularmente en sus relaciones con el Derecho. Sin embargo, es cierto también que hoy se aprecian intentos por encauzarla en sentido de entenderlas como dimensiones entrelazadas, especialmente, cuando se trata de la realización práctica del Derecho⁸.

Entre las tentativas en materia tributaria por darle a la moral una forma más concreta y útil, destaca la propuesta de TIPKE, el cual haciéndola sinónima de la ética trata de orientarla a responder cuestiones como: “¿qué principios o valores convincentes y razonables deben inspirar la actuación de los poderes públicos [legislativo, ejecutivo y judicial] y de los ciudadanos para que la tributación pueda considerarse justa?”⁹. Trasladada al tema que nos convoca implicaría interrogarse acerca de ¿qué principios y valores convincentes y razonables deben inspirar la adopción (y aplicación) o no de la medida de publicación de listas de contribuyentes morosos para que pueda considerarse justa?

Lo anterior, supone que el Derecho tributario (incluida su aplicación) tiene que ser materialmente justo (orientado por valores) y que no basta con meros criterios técnicos de conveniencia de unos u otros intereses. Esto se explica – según el mismo autor – porque el Derecho tributario afecta no sólo a la relación ciudadano/Estado, sino también a la relación de los ciudadanos unos con otros (“es Derecho de la colectividad”)¹⁰. Esta colectividad o “comunidad solidaria de contribuyentes”, tiene como valor supremo – igual que el Estado de Derecho dependiente de los impuestos – la “justicia fiscal”¹¹. Expresado de otro

⁸ En este sentido, por ejemplo, HABERMAS se refiere al *entrelazamiento* simultáneo de moral y derecho, el cual se produciría porque “los medios del derecho positivo son exigidos en los ordenamientos jus-nacionales, para defender dificultades de argumentación e institucionalizar vías de fundamentación que están abiertas a las argumentaciones morales”. En todo caso, no se trata de una “proposición suprapositiva de las normas” como proponían las concepciones racionalistas del derecho. Expresados en otras palabras, la moralidad se introduce en el derecho, sin que ello signifique que quede absorbida. En suma, se trata de una moralidad de “naturaleza puramente procesal”, liberada de “todos los contenidos determinados de normas y se transformó en un procedimiento de fundamentación y aplicación de posibles contenidos de normas”. En esta comprensión de sentido “moral-práctico”, juega un papel relevante la *idea de imparcialidad*, que – según el mismo autor – formaría el “núcleo de la razón práctica” (*Vide Direito e Moral*, Trad. al portugués Sandra Lippert, Ed. Instituto Piaget, Lisboa, 1999, esp. pp. 62 y ss.).

En el ámbito tributario recientemente SACCHETTO coloca el tema de la insuficiencia del derecho, proponiendo la recuperación de la “cultura de la legalidad”, pero no cualquiera sino aquella que nace de una aceptación moral y, por ende, compartida por parte de los miembros de cada comunidad en sus diversos niveles. En pocas palabras, para este autor, “La ética [que no siendo coincidentes con la moral, para los fines de este trabajo se las hace sinónimas] puede suplir las deficiencias de la ley” (*Cf. SACCHETTO*, Claudio, “Ética e Fiscalità”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXXVII – n° 3, 2006, p. 481).

⁹ TIPKE, Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2002, p. 22.

¹⁰ TIPKE, Klaus y YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 15.

¹¹ *Idem*, *ob. cit.*, p. 18.

modo, no es posible pensar la existencia comunitaria únicamente en función de la relación estratégica de las partes y sin la consideración del principio de justicia.

Ahora bien, creemos que esto de que el Derecho tributario “es Derecho de la colectividad”, no debe interpretarse como una reducción de todo a una suerte de “interés de la colectividad” o a una forma velada de “colectivismo”. Aunque no se diga expresamente, entendemos subyacente al pensamiento recién expuesto, la idea de que además del interés público o general y del interés particular (que regularmente relaciona al Estado con el contribuyente), existe otro interés (o valor) que debe tenerse en consideración, se trata del *interés de la colectividad*¹².

De esta forma, el cuadro – nos parece – quedaría configurado de la siguiente manera: teniendo como referente el principio o valor superior de la justicia, el fenómeno tributario deberá ponderarse en la atención de un elenco más amplio de elementos: el simple interés fiscal recaudatorio, los intereses y derechos de los particulares y el interés de la colectividad.

¹² En España CASADO OLLERO, se refirió expresamente a esta idea diciendo: “No se piense, sin embargo, que el interés fiscal y el del administrado-contribuyente son los únicos intereses presentes en la relación tributaria. Tradicionalmente se ha venido considerando – implícita o explícitamente – que la relación fiscal sólo cabía considerar dos partes interesadas: el Fisco y el contribuyente; sin reparar la existencia de una tercera parte: la colectividad”. (Cf. *Proyecto Docente y de Investigación*, vol. II, noviembre 1986, Inédito, p. 892).

En Italia, FANTOZZI sin llamarlo directamente “colectivo” (aunque si vinculándolo al principio de solidaridad) señaló que debe admitirse además “del interés del contribuyente al máximo ahorro de impuestos y de aquel del oficio tributario a la máxima recaudación, la existencia de una tercera esfera de interés constituida por aquella de la administración a la integral actuación del sistema fijado por la norma tributaria”. Agregando que, a su juicio, este interés es “expresión de la imparcialidad de la administración en el campo tributario” (Vide, *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, Ed. UTET, Torino, 1968, p. 231). Más amplia es la propuesta de CRISMANI, ya que sobrepasa el análisis de la típica relación tributaria, considerando a la colectividad (conjunto de los contribuyentes) como sujeto activo frente al Estado y, por ende, titular de un interés tutelable. En esta otra relación que es autónoma (y se inicia en el momento del pago del tributo), “chiamato rapporto inverso a quello d’imposta, la generalità dei contribuenti sono soggetti attivi, titolari di precisi diritti nei confronti dello Stato, que diventa soggetto passivo” (Cf. CRISMANI, Andrea, “La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività. Aspetti e considerazioni generali con riferimenti al diritto comunitario”, Ed. Giuffrè, Milano, 2000, esp. pp. 59 y ss.). Complementa su tesis, expresando que uno de los factores que inciden negativamente en el contenido de la tutela jurídica de los intereses financieros de la colectividad, es el déficit ético, la corrupción y la mala administración (*Idem*, pp. 269 y ss.).

En Portugal, bastante proximidad con estas ideas se aprecia, a nuestro juicio, en CASALTA NABAIS, aunque no utilice la expresión interés. Ello es más evidente en el tratamiento que hace del Derecho Penal Fiscal, y más concretamente al hablar de la evolución hacia una “etização do ilícito tributário”, idea que supone el entendimiento de que éstos constituyen crímenes contra la sociedad organizada en Estado fiscal social”. De esto resulta que “cada contribuyente tiene simultáneamente un deber, el deber de contribuir para la comunidad que integra, y un derecho, el derecho de exigir que todos los otros miembros de la comunidad también contribuyan para esa misma comunidad” (Cf. *Direito Fiscal*, 4ª edição, Ed. Livraria Almedina, Coimbra, 2006, pp. 448 y ss.; vide tb. pp. 244, 385 [acción popular] y 454). Incluso más, el mismo autor, va un poco más allá y propone que a partir de la configuración de este derecho a exigir del Estado y, consecuentemente, de la “posição activa do contribuinte” en que se traduce, se atribuya una acción popular a favor de los contribuyentes, especialmente de aquellos que se presenten como contribuyentes efectivos del impuesto a que la impugnación se refiera (Vide CASALTA NABAIS, José, “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, en *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra Editora, 2003, esp. p. 764).

Explícitas son todavía las orientaciones del propio TIPKE cuando invita asumir una nueva visión del bien jurídico protegido en el Derecho penal tributario, en el sentido que debe cumplir una doble función protectora en el Estado de Derecho: “a) Debe contribuir a que el Ente público obtenga de todos los contribuyentes los impuestos correspondientes con arreglo a la ley y la Constitución. b) Debe contribuir a que nadie se separe de la comunidad solidaria de contribuyentes, de modo que se conserve la igualdad en el reparto de los impuestos correspondientes y que nadie reciba prestaciones públicas a costa de sus conciudadanos”. Con todo, consciente – quizá – que de este esquema puede resultar una expansión peligrosa, indica enseguida el límite (un poco en el sentido de que no cualquier medio es legítimo): “Ahora bien, en el Estado de Derecho no está justificado cualquier impuesto, sino sólo los impuestos justos que respetan los derechos fundamentales y, en particular, la igualdad” (*Ob. cit.*, *Moral Tributaria...*, p. 131).

Un intento doctrinario reciente por reconocerle un lugar al interés de la colectividad en la trama del fenómeno tributario, se aprecia en la propuesta *biformista* de BORIA¹³.

Dicho autor, partiendo de la insatisfacción que le produce la postura tradicional que ve en el “interés fiscal” (con un contenido predefinido) un valor superior al cual deben adecuarse todos los demás principios que informan el fenómeno tributario¹⁴, propone una reconstrucción (“desestructurada”) del mismo, en referencia a los “intereses del Estado colectividad o comunidad” y a los intereses – al menos en parte – del “Estado aparato”. Es decir, el interés fiscal no debe ser presentado con un “valor unívoco”. Todo ello con el objeto de evidenciar la importancia específica del interés fiscal en los varios momentos jurídicamente relevantes del sistema tributario¹⁵.

Lo interesante de esta tesis es que procura redimensionar la trama axiológica de los valores emergentes en los específicos ámbitos normativos del ordenamiento tributario. Esto implica, evidentemente, una reconducción de los intereses a principios o valores constitucionales, con lo cual resulta más claro que el interés fiscal no sólo tiene una connotación patrimonial (aunque ésta también pueda considerarse como un valor constitucional y de la comunidad), sino que, y de igual modo, se entrelaza con las finalidades sociales. De esta forma, nos encontramos frente a una invitación a dotar de un contenido más amplio al interés fiscal, libertándolo de su tradicional identificación con un puro y simple interés del “Estado aparato”. Se trata, en suma, de comprenderlo también como un valor constitucional típico del Estado comunidad, como una exigencia de fondo, presupuesto axiológico, etc., a tener en consideración por el legislador a la hora de definir sus opciones legislativas. Para la Administración tributaria significa, entre otras cosas, que además de eficiente ha de ser imparcial en la aplicación de la norma tributaria (no actúa sólo en la consecución de un interés como Estado aparato, sino también como fiduciaria de los intereses de la colectividad).

Obviamente, todo esto ayuda a una mejor comprensión del fenómeno, pero en ningún caso elimina la posibilidad de conflictos o tensiones entre principios y valores. El propio BORIA es consciente de ello, esto es, de que es inevitable una tensión dialéctica entre interés fiscal y otros valores constitucionales, particularmente con los valores relativos a la esfera de la libertad individual¹⁶. En la base de esto se encontraría la idea de pluralidad o multiplicidad de valores y principios que forman parte del entramado constitucional, sin que exista entre ellos una jerarquía absoluta.

Surgirá de este modo, a menudo, y en el caso del derecho tributario con especial evidencia, la necesidad de ponderación de los diversos intereses en juego.

En palabras de GOMES CANOTILHO¹⁷ esta idea de *ponderación* surge en todas aquellas situaciones en que es necesario “encontrar el derecho” para resolver “casos de tensión” entre bienes jurídicamente protegidos.

¹³ BORIA, Pietro, *L'interesse fiscale*, Ed. Giappichelli, Torino, 2002. En un buen resumen de sus tesis y en sus propias palabras: “Il biformismo dell'interesse fiscale si presenta pertanto come una partizione niente affatto statica, suscettibile di trasformazioni e variazioni in ragioni dell'effervescenza del contesto sociale e del clima giuridico, idonea pertanto ad essere costantemente aggiornata e revisionata” (p. 128).

¹⁴ Probablemente, el autor se está refiriendo a aquellas decisiones, entre otras, en que el interés a la recaudación o percepción de los tributos era definido como un interés «primario» en el plano constitucional (Cf. *Giurispr. Ital.*, vol. CXXVI, 1974 – Parte I – Sez. II, p. 617), o en que el mismo interés era colocado sobre el mismo plano de cualquier derecho individual (en este último sentido, la sentencia de la Corte Costituzionale de 19 de noviembre de 1964, n° 91), estatuyo, por ejemplo: “...deve ancora una volta rilevarsi che l'interesse alla riscossione dei tributi è protetto dalla Costituzione all'art. 53, sullo stesso piano di ogni diritto individuale, tanto vero che si impone di soddisfare le esigenze pure nel conflitto con l'interesse alla inviolabilità del domicilio (art. 14, comma terzo), non meno fondamentale del diritto alla tutela giurisdizionale (sentenza 4 aprile 1963, n. 45)”.

¹⁵ *Idem*, *ob. cit.*, esp. pp. 4, 6 y 8.

¹⁶ “D'altronde anche nel sistema tributario attuale appare evidente il confronto tra l'interesse fiscale e la capacità contributiva, tra poteri pubblici e diritti singolari, in general tra valori riconducibili ad obiettivi primari della collectività ed stanze difensive della sfera difensive della sfera individuale”(Ob. cit., p. 170).

¹⁷ GOMES CANOTILHO, J. J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Ed. Livraria Almedina, Coimbra, 2003, pp.

Tales situaciones de tensión se producen precisamente – como hemos intentado exponer – porque cada uno de los derechos o intereses tienen un contenido y una fuerza en si misma independiente.

Ahora bien, como es suficientemente conocido, la ponderación supone ciertas condiciones y reconoce diversas técnicas. No es el lugar este para extenderse sobre una temática ampliamente desarrollada en materia de derecho constitucional, pero es conveniente para la mejor comprensión de la exposición que seguirá, recordar sumariamente algunos tópicos sobre la materia.

En cuanto a las condiciones, en general, podríamos decir que son dos: una adecuada definición de la “topografía del conflicto” y una fundamentación o justificación suficiente¹⁸.

La “topografía del conflicto”¹⁹ es una “operación preliminar” que busca la definición o identificación de los valores o intereses en colisión. Utilizando la nomenclatura geométrica podría – tal vez – representarse con la imagen de una superposición de planos en el espacio, que permite la visión de objetos (en nuestro caso, derechos o intereses) desde distintos ángulos no simultáneamente visibles en la realidad. Ahora bien, condición básica de este método es que los objetos superpuestos sean percibidos como independientes. Con este ejercicio se esclarecería, por un lado, el área de sobreposición y, por la otra, el espacio que, además de la esfera anterior, restaría a cada uno de los intereses o valores. Demás está decir que esta operación implica la representación de los principios o valores (al menos, dos) que en razón del conflicto no pueden ser optimizados en todas sus posibilidades. Asimismo, conlleva el reconocimiento de los módulos de combinaciones variables entre valores o intereses, naturalmente, sobre la base de que no existen jerarquías abstractas y rígidas entre ellos.

En lo que concierne a las *técnicas o mecanismos de ponderación (o argumentación)*, dignas de mención, por su potencial utilidad para el enjuiciamiento de la medida que constituye el objeto de este trabajo, esto es, la publicación de “listas negras” (fundada, en principio, en la protección de un interés general, fiscal o colectivo), en su eventual colisión con otros derechos o intereses individuales, especialmente, con el derecho a la vida privada o intimidad de las personas, del cual el deber de confidencialidad o sigilo es una manifestación, pudieran ser las siguientes: la “*insuficiencia prima facie*” del interés antagonista; la consideración de la hipótesis de excesiva comprensión de un interés: el “costo” del instrumento normativo (test de la proporcionalidad); los peligros de la excesiva simplificación del legislador; el contenido mínimo e instrumentación suficiente de los derechos de libertad²⁰; el test de la razonabilidad; juicio de legitimidad en abstracto o “*delega*” de ponderación en el legislador²¹; método designado por *definitional balancing* (definición de la esfera de protección de una norma)²²; la “relación de precedencia condicionada” que consiste en la indicación de las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro; la máxima de la proporcionalidad (adecuación fáctica, requeribilidad fáctica y proporcionalidad en sentido estricto [Ley de ponderación:

1236 y ss.

¹⁸ *Idem*, p. 1239.

¹⁹ Esta es una expresión sugestiva utilizada por BIN, Roberto, *Diritti e Argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1992, pp. 62 y ss. Según el mismo autor, trazar la topografía del conflicto significa responder a dos preguntas: “*a*) se, e per quale estensione, l’area di tutela dell’interesse perseguito della norma impugnata si sovrapponga all’area che deve essere garantita all’interesse di cui si lamenta la compressione; *b*) quale spazio residuo (detratta quindi la zona di sovrapposizione) resti all’esercizio di ciascuno dei due diritti in conflitto”; *vide* tb. tratamiento de esta condición de ponderación en GOMES CANOTILHO, J. J., *ob. cit.*, pp. 1238-1239.

²⁰ En materia tributaria BORJA sostiene que esta técnica significa que el “interés fiscal puede ser ponderado con otros valores constitucionales equivalentes según módulos variables, con tal que venga garantizado el mantenimiento de una «dimensión vital mínima» de cada uno de los valores comprendidos, vale decir sea excluida la comprensión absoluta de la importancia normativa atribuida a los valores constitucionales” (*Ob. cit.*, pp. 190-191)

²¹ Para desenvolvimientos más extensos sobre esta técnica y las anteriores enunciadas *vide* BIN, Roberto, *ob. cit.*, pp. 72 y ss.

²² *Vide* GOMES CANOTILHO, J.J., *ob. cit.*, pp. 1239-1240.

“Cuanto mayor es el grado de incumplimiento o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia del cumplimiento del otro”²³, etc.

Un argumento que a menudo se aprecia en el juicio de ponderación sobre materias financieras, y que por ello justificaría un tratamiento separado, es el de la *emergencia económica o financiera*. Como acertadamente expresa BORIA²⁴, dicho factor muda la técnica normal de ponderación de los diversos intereses. En otros términos, el albur financiero se convierte en un factor de prevalencia del interés fiscal sobre los intereses individuales²⁵. Esta práctica puede ser plausible en algunos casos, pero para evitar que se transforme en una constante, es preciso el establecimiento de límites claros. El mismo autor nos da algunas claves al respecto: debe tratarse de una medida temporal (por tiempo determinado); tiene que existir una razón superior; que en ningún caso comprometa el contenido mínimo esencial de las garantías constitucionales; la contingencia autoriza tan sólo el redimensionamiento de los intereses en conflicto, de ninguna manera la anulación de los mismos²⁶.

Otro aspecto ya mencionado que merece un par de comentarios, particularmente por ser un recurso frecuente en la ponderación que realizan algunos Tribunales o Cortes Constitucionales en los conflictos entre principios o valores tributarios, es el de la suerte de inhibición de aquellos para resolver en concreto algunas colisiones por entender que éstas forman parte de la competencia o discrecionalidad del legislador. La idea que subyace es que la ponderación debe ser respetuosa del equilibrio de poderes y de las competencias que la Constitución establece. En Italia, por ejemplo, esta razón no resulta del todo convincente para algunos autores que entienden que esta técnica constituye una especie de retroceso²⁷.

Retroceso o no, esto último pone de manifiesto que la ponderación de los principios o valores en conflicto, aún cuando sea un ejercicio más evidente en el caso de los órganos encargados de la resolución de los mismos (tribunales), creemos que es también exigible de las otras instancias comprometidas, particularmente cuando existan indicios claros de que una decisión pueda generar tensiones. Estamos pensando, obviamente, en el legislador, pero también en la Administración, especialmente, si consideramos que esta última muchas veces es la impulsora de las medidas que después adoptan la forma legal²⁸.

²³ Mayores desarrollos sobre esta máxima y la “relación de precedencia condicionada” vide ALEXY, Robert, *El concepto y la validez del derecho*, Trad. Jorge M. Seña, 2ª edición, Ed. Gedisa, 2004, pp. 204 y ss.

²⁴ BORIA, *ob. cit.*, p. 195.

²⁵ En la jurisprudencia constitucional portuguesa puede apreciarse la aplicación concreta de esta técnica, por ejemplo, en el Acórdão TC N.º 67/91. En éste se estableció, en resumen, que situaciones excepcionales de déficit (en una coyuntura económico-financiera de crisis) autorizaría la institución de un impuesto extraordinario retroactivo.

²⁶ BORIA, *ob. cit.*, p. 196.

²⁷ En este sentido el propio BIN parte de la premisa de que constituye “un paso atrás” (*Vide, ob. cit.*, pp. 120 y ss.). Bastante crítico también sobre esta forma de proceder de la Corte Constitucional en el ámbito tributario ha sido DE MITA, recurriendo para explicar la situación a distinguir distintas fases de la jurisprudencia constitucional tributaria. En una primera fase – “de esperanza” indica – (1957-1980) la Corte ofreció útiles indicaciones para una verdadera racionalización del sistema tributario. Enseguida vino una segunda fase de incertidumbres (1980-1992), en la que predominan las sentencias abiertamente políticas (como por ejemplo, la sentencia 574/1988, en que se justificó la decisión en atención a la especial gravedad de la situación económica del país que exigía de los ciudadanos sacrificios extraordinarios). Desde 1995 en adelante (*fase reciente*) – añade – la orientación consolidada por la Corte es la *remisión a la «plena» discrecionalidad del legislador*, a menos que se traspase las fronteras de la irracionalidad y el arbitrio (límites abstractamente formulados por la instancia constitucional). El problema – prosigue – es que la Corte nunca ha especificado cuales son los límites específicos de esas causales. Por lo demás, según DE MITA el juicio no puede ser puramente negativo (consistente en excluir el arbitrio y la racionalidad), ya que existen otros criterios positivos utilizables, como aquel de la coherencia. En suma, para el mismo autor, la Corte Constitucional, en esta última etapa, se lava las manos forzando la doctrina (*Cf. DE MITA, Enrico, Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente. Le Garanzie Costituzionali*, 4ª edición, Ed. Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 2000, esp. Cap. XI “Razionalità e fiscalismo nella giurisprudenza costituzionale tributaria”, pp. 177-185).

²⁸ SCHICK analizando la jurisprudencia constitucional fiscal alemana, observó en este orden de ideas que: “Todo ello nos enseña que es muy importante que un Tribunal Constitucional controle al legislador y a las autoridades fiscales, pero también demuestra

Dicho lo anterior, podríamos preguntarnos si todo ello es suficiente para una adecuada ponderación de intereses. Resultarán razonablemente protegidos los intereses particulares. Tal vez sea oportuno recordar que los derechos individuales no son sólo instrumentos de intereses colectivos, sino también límites. Incluso antes que instrumentos – aunque no en términos absolutos –, límites. Este cierto favor hacia los derechos individuales puede leerse implícitamente en un distinguido tributarista español al expresar: “... el derecho del Fisco a obtener los derechos tributarios establecidos en las leyes no es, desde luego, ni el más importante ni el primero de los derechos que debemos defender”²⁹.

Será entonces que tiene razón ALEXY cuando plantea que para una determinación substancial general de la relación entre derechos individuales y bienes colectivos se debe partir de la “precedencia *prima facie* de los derechos individuales”³⁰.

La idea – del mismo autor – es que se tome en serio al individuo, sin que ello signifique que no se puedan restringir y hasta eliminar (desplazar) las posiciones individuales a favor de bienes colectivos (no debe, por lo tanto, sobrevalorarse la precedencia y entenderla como definitiva), pero para que ello acontezca es necesaria una “justificación suficiente” (deben existir razones “más fuertes” a favor de los bienes colectivos). No se cumplirá con esta condición cuando existan “dudas” sobre si las mejores razones son para el derecho individual o el bien colectivo, o en el evento de “razones igualmente buenas”³¹.

Esta comprensión conlleva una carga de valoración en la argumentación a favor de los derechos individuales, por lo que ha sido criticada por conducir a un individualismo metodológico excesivo. Frente a ello ALEXY replica que tal planteamiento supone una sobrevaloración de la precedencia (no es definitiva ni regular), que es posible que detrás de la crítica esté subyacente una teoría colectivista injustificable, en fin, que se desconoce la orientación de su tesis. A este último respecto nos dice que la preferencia debe ser interpretada como precedencia de todos los derechos individuales y no sólo los que pertenecen a una categoría más parcial como son los derechos de libertad³².

Con esto – del mismo modo que el interés fiscal –, también los derechos individuales son redimensionados en su contenido.

En suma, tendrán que existir *muy buenas razones* para que la publicación de las listas de deudores tributarios (que obviamente se identifica más directamente – aunque no exclusivamente como vimos – con la protección de un interés fiscal) pueda desplazar los derechos individuales envueltos.

En lo *metodológico* nuestra pretensión es que a la luz de lo que expondremos sobre la experiencia chilena relativa a la publicación de listas de deudores tributarios morosos, pueda ser mejor evaluada la medida portuguesa más reciente. Pero, evidentemente, el ejercicio servirá también para una mejor valoración en sentido inverso, esto es, para la apreciación de la experiencia chilena a través del prisma de la solución portuguesa para una misma o similar problemática.

Con todo, conviene advertir, lo que queremos básicamente es proporcionar elementos de comparación. Nos quedaremos por ello, básicamente, en lo que algunos denominan la primera fase del método comparativo, la etapa del conocimiento (descripción) de los elementos de comparación. En este sentido, es obvio, no podría calificarse de comparación propiamente dicha. Sin embargo, y en este sentido siguiendo a MERRYMAN, adherimos a la idea de que incluso en este tipo de ejercicio (más bien informativo o descriptivo) se produce una suerte de *comparación implícita*.

que tal control no es un remedio global y suficiente. En el derecho fiscal – como en todas las partes del derecho – la cultura jurídica y la lealtad de todos los participantes son de una importancia decisiva” (“Aspectos de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal”, *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 1, 1986, p. 176).

²⁹ CORTÉS, Matías, Prólogo a la 4ª edición del *Ordenamiento Tributario español*, Civitas, Madrid, 1985.

³⁰ Vide ALEXY, *ob. cit.*, p. 207.

³¹ *Ibidem*.

³² *Idem, ob. cit.*, pp. 207-208.

Esta opción metodológica nos parece – por ahora – la más adecuada para adentrarse en una temática compleja y delicada, condicionada por una serie de elementos contextuales de una y otra experiencia que no conocemos a cabalidad, imposibles así de confrontarse convenientemente sin investigaciones más profundas y multidisciplinarias. También, porque nos parece más interesante que sean los propios lectores (quizás de una y otra realidad) los que establezcan las semejanzas y diferencias, como asimismo, las síntesis y los juicios de valor respectivos. Esto no obsta, por cierto, a que aparezcan – además de los ya formulados –, expresa o tácitamente, nuestros propios juicios, lo cual tampoco debiera sorprender ni entenderse como una contradicción absoluta, simplemente es manifestación de otro de los caracteres que la comparación jurídica, por básica que sea, pensamos implica. Nos referimos a un inevitable nivel de subjetividad, apreciable en las necesarias elecciones que tiene que realizar el comparatista, partiendo por la propia selección del tema³³.

Una última consideración. Antes de analizar la situación en cada uno de los ordenamientos escogidos, hemos intentado dar cuenta de una variable que se nos hace del todo importante para trazar adecuadamente la *topografía* de la problemática. Se trata del fenómeno de la *fiscalidad electrónica* y su relación con los conflictos tributarios.

2. Los conflictos tributarios y la informatización de las relaciones (el fenómeno de la fiscalidad electrónica)

Discurriendo sobre los métodos de futuro para la supresión de los conflictos entre los contribuyentes y el Fisco (y conciente de los riesgos que tiene hacer predicciones), GAUDEMET³⁴ hizo importantes observaciones sobre las perspectivas y peligrosos que las nuevas tecnologías de la información podían ofrecer a la fiscalidad:

“El ordenador puede contribuir a la desaparición de los conflictos entre los contribuyentes y el fisco. Es la tercera vía a tener en cuenta. El ordenador ha permitido ya mejorar las relaciones entre ambos interlocutores, simplificando la redacción de las declaraciones fiscales y asegurando una declaración automática de los impuestos. Desde una perspectiva de futuro, es posible pensar que el uso generalizado de los ordenadores pondrá fin a los conflictos fiscales, interponiendo una pantalla entre la administración y los contribuyentes.

Al final de una evolución que ya se vislumbra, quizá llegue un día en que todas las operaciones financieras se realicen electrónicamente. Desde ese momento, cada particular dispondrá de una cuenta financiera controlada por ordenador. De esta forma, el fisco podrá conocer automáticamente los movimientos sin necesidad de declaración y control alguno. Informando de todos los movimientos el ordenador central de la Hacienda podrá calcular la deuda tributaria de cada contribuyente. Incluso podría imaginarse que el impuesto se recaude automática y autoritariamente a partir de la cuenta electrónica del contribuyente sin que éste tenga que intervenir. Esta automatización de todas las operaciones financieras podría incluso suponer la desaparición del dinero efectivo. A partir de ese instante, el fraude y la evasión fiscal sólo serán un recuerdo.

Si estas visiones futuristas se hicieran realidad, las relaciones directas entre el contribuyente y el fisco desaparecerían y los conflictos fiscales no existirían. Tales perspectivas pueden resultar atractivas. Pero no debe ocultarse su precio. El día en que todos los recursos financieros de un ciudadano sean registrados en bandas magnéticas y tratados en ordenadores controlados por el Estado, quizás los conflictos fiscales puedan desaparecer. Pero, en este universo al que algún día pueden conducirnos los progresos de la informática, los contribuyentes constantemente controlados por la Administración, acabarán por perder el dominio sobre sus propias decisiones. Desde ese instante, ¿debería proseguirse por una vía que para lograr paz fiscal sacrifique la libertad?”

Valga esta larga cita para destacar que pese a haber transcurrido más de veinticinco años desde la data de formulación de estos pronósticos (misma época en que la IBM colocaba por primera vez en el mercado

³³ Sobre la comparación jurídica y el(los) método(s) comparado, *vide* nuestro trabajo "Posibilidades y límites de la comparación jurídica desde la perspectiva de la realidad financiera local", *DPTI*, n.º 2/2006, pp. 483-558.

³⁴ GAUDEMET, Paul M., “Las Relaciones Entre el Fisco y el Contribuyente”, Trad. Original francés (1979) Juan J. Fernández Cainzos, en *El Estado y los Contribuyentes: La Resistencia Fiscal*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 584-585.

un PC, punto de partida de lo hoy se llama “Revolución digital”), sin duda, con distintos niveles, muchos de ellos se han hecho realidad.

Partiendo por lo más genérico, digamos que es indiscutible que en la actualidad Derecho Tributario e informática caminan de la mano. Contribuye a intensificar el vínculo, sin duda, el tipo de lenguaje del que se vale la fiscalidad, en buena parte algebraico o matemático³⁵.

Por otra parte, existe una voluntad clara y manifiesta por ampliar los espacios en que las nuevas tecnologías puedan simplificar y acelerar los procedimientos (desmaterializarlos³⁶), cuestión que queda de manifiesto en los propios textos normativos³⁷. También se aprecia en los Portales (*páginas Web*) de las Administraciones tributarias, en los cuales se ofrece, en mayor o menor medida, diversos *productos o servicios electrónicos*³⁸.

En el plano de la aplicación de los tributos (que incluye el procedimiento recaudatorio propiamente dicho), también se aprecia una importante automatización de las relaciones, tanto que en algunos sistemas tributarios, efectivamente, previas las identificaciones y autenticaciones correspondientes, el contribuyente declara, liquida y paga (autorizando en el mismo momento y formulario que el monto de la deuda le se sea imputado a una cuenta corriente bancaria determinada) de cara a una pantalla, esto es, electrónicamente. Incluso más, si quiere estar seguro que la operación se ha completado, utilizará el mismo recurso informático, consultando en línea su estado de cuenta, con los detalles de descuentos o abonos (cuando tenga derecho a devolución). Lo que estamos diciendo se verifica, con distintas intensidades, en los sistemas

³⁵ En este sentido, MEHL indica que existen ciertas áreas del derecho que se prestan a la formalización y al cálculo que pueden ser ampliamente automatizados, e incluso lo exigen, entre ellas el derecho fiscal y el derecho de la seguridad social. Más resistencias se aprecian – agrega – en campos como el derecho civil o el derecho penal (Cf. MEHL, Lucien, “Texte Juridique, Texte Mathématique”, en AA.VV. *L'écriture du Droit. Législation et technologies de l'information*, (Dir.) Danièle Bourcier y Claude Thomasset, Ed. Diderot Éditeur, Paris, 1996, pp. 119 y ss.).

³⁶ Para LAMARQUE y MILLER, a propósito de los controles ejercidos por las jurisdicciones financieras (en particular las locales), esta desmaterialización – consecuencia del impacto de las tecnologías de la información –, no sólo se traduce en una disminución del volumen de papel que se debe examinar y conservar, sino también en la necesidad de nuevos métodos de control. Es decir, al modificarse los roles del conjunto de los intervinientes y sus relaciones recíprocas, es manifiesta también la urgencia de que el derecho se adapte a estos nuevos datos (Vide “L'impact des technologies de l'information sur les contrôles des juridictions financières”, *AJDA*, n° 14/2004, pp. 767-771).

³⁷ En este orden de consideraciones una de las experiencias más recientes, a nivel de legislación general, es la Ley General Tributaria española de 2003 (“eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”). De inicio a fin, desde la exposición de motivos hasta las disposiciones finales, abundan las referencias (no sólo programáticas) a la “conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías”. Más concretamente, se contempla, incluso, un artículo (96), que deja amplio margen para el desarrollo reglamentario (*vide* Disposición final décima), relativo “al empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes”. Entre otras curiosidades, se contempla un caso en que la publicación de la notificación puede realizarse por Internet (art. 112.1). En la misma línea, puede citarse la posibilidad de utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas (Disposición adicional decimosexta), etc.

Todo indica que la legislación tributaria portuguesa se prepara para seguir en breve similar derrotero. En efecto, el *Projecto de Decreto-Lei de Simplificação de Legislação Fiscal o Quadro de medidas de simplificação fiscal segundo a sua natureza* (disponible en www.min-financas.pt), incluye una serie de medidas orientadas a la desmaterialización de los procedimientos y procesos tributarios por medio de la herramienta informática. Así, entre otras, se prevé la posibilidad de envío de la reclamación tributaria por vía electrónica, la eliminación de formalidades relativas a edictos y anuncios en papel (notificación por Internet en algunos casos), la instauración del proceso ejecutivo por medio de despacho en soporte electrónico, etc.

³⁸ Este es el caso, por ejemplo, del Servicio de Impuestos Internos (SII) chileno, donde ya en la página inicial (www.sii.cl) puede visualizarse la disponibilidad, entre otros, de los siguientes productos: formularios electrónicos de declaraciones, libros contables electrónicos, factura electrónica, boleta de honorarios electrónica, consulta de situación tributaria electrónica, etc.

que han incorporado la denominada *propuesta o borrador de liquidación* preparada por la Administración tributaria en el ámbito del Impuesto sobre la Renta³⁹.

Es más, hoy ya es posible en algunos sistemas suscribir *convenios electrónicos de pago fraccionado de la deuda tributaria* (nos referimos a la situación de solicitud y obtención electrónica de convenios de pago de deudas fiscales)⁴⁰.

No hay duda, entonces, que las nuevas tecnologías le facilitan las cosas a la Administración y a los obligados tributarios (y en algunos eventos pueden producir hasta un acercamiento entre ellos), pero, en ningún caso, supondrá la eliminación por completo de los conflictos y del contacto interpersonal entre las partes. No porque la informática no tenga el potencial para penetrar en lo más íntimo de la vida, sino porque será conveniente establecer límites razonables que se traduzcan en medidas de protección de la confidencialidad de la información y del “consentimiento” de las personas para el tratamiento de los datos personales con relevancia tributaria.

GAUDEMMENT era conciente de los riesgos de la tendencia a la automatización de la fiscalidad, que ella no iba a ser gratuita y que los costos se reflejarían, probablemente, en una restricción o eliminación (en caso de intervención sin límites) de algunos derechos o libertades. En cierto modo, intuía las colisiones que podrían darse entre los derechos individuales y un interés general que adoptaría cada vez más un rostro electrónico⁴¹.

³⁹ Para CALVO ORTEGA este mecanismo (que opera sobre la base de la previa voluntad y solicitud del contribuyente), “supone la más importante reacción contra el régimen de autoliquidación”. Nos parece que con esta afirmación el autor está – en cierto modo – queriendo insinuar que la informatización de la tributación estaría sentando algunas bases para un retorno al sistema de liquidación administrativa de los impuestos. El fundamento técnico del mismo mecanismo – puntualiza – se encuentra “en el conocimiento de la gran mayoría de los hechos, situaciones jurídicas y datos facilitados por terceros a través de su información permanente o de informaciones concretas y solicitadas expresamente”. Con todo, el problema – nos recuerda – está en que no obstante existir una clara actividad o intervención administrativa ligada a la elaboración y divulgación de dichas propuestas, los efectos jurídicos para la Administración son inexistentes. Se trataría simplemente de una “ayuda” o “colaboración” para los contribuyentes, exenta de responsabilidad (*Vide* CALVO ORTEGA, Rafael, “Hacia un Nuevo Derecho Tributario”, *Revista Foro*, Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Nueva época, nº 0, 2004, p. 68.).

⁴⁰ *Vide* a este respecto en Portugal, por ejemplo, el Decreto-Lei 150/2006, de 02 de agosto, por el cual modifica la reglamentación (aprobada por Decreto-Lei 492/88) para la cobranza y reembolsos del IRS y del IRC. En el propio cuerpo normativo se establece que: “2 - Os pedidos de pagamento em prestações a que se refere o número anterior são apresentados preferencialmente por via electrónica, ou nos serviços de finanças da área onde o contribuinte tenha o seu domicílio fiscal, até 15 dias após o termo do prazo para o pagamento voluntário e devem conter a identificação do requerente e a natureza da dívida” Cabe destacar que entre los motivos en que basa dicha alteración están, precisamente, la necesidad de simplificación legislativa, de aproximación a los administrados y de adecuación del régimen de pago en cuotas a las nuevas exigencias económicas y a los actuales modelos de cobranza de impuestos, particularmente aquellos que derivan de la introducción de las tecnologías de la información en la recaudación de los tributos.

En el caso chileno, en el marco de una política impulsada en los últimos decenios de modernización y gobierno electrónico (*Trámite Fácil*), en algunos casos, no sólo la solicitud es posible *on line*, sino también la obtención de los convenios propiamente dichos, previo ingreso del nº de identificación (RUT) y de la password. Incluso más, las cuotas en que haya sido fraccionada convencionalmente la deuda, pueden pagarse electrónicamente, sin necesidad que el contribuyente concurra ni al ente administrativo recaudador ni al banco. Para activar dicho convenio el contribuyente debe pagar en línea la cuota inicial (correspondiente al 30% de la deuda). De igual modo, con la activación del convenio se generan las cuotas que mensualmente deberán pagarse por Internet desde el sitio Web de la Tesorería ingresando a la opción “Convenios”, con cargo a una cuenta corriente, a una tarjeta de crédito bancaria o, incluso, a tarjetas de crédito de algunas grandes casas comerciales (*Vide* en www.tesoreria.cl).

⁴¹ Sin intentar restar mérito a la clarividencia de GAUDEMMENT, digamos que sus apreciaciones tienen algún correlato con el marco legal existente en Francia por aquella época. Nos referimos a la *loi 78-17 du 6 janvier de 1978*, denominada ley «Informatique et libertés», cuyo principio de base establecía que «...l'informatique doit être au service de chaque citoyen (...) elle ne doit porter atteinte ni à l'identité humaine, ni aux droits de l'homme, ni à la vie privée, ni aux libertés individuelles ou publiques». En esta misma línea, tampoco deja de ser sugestivo el nombre del organismo encargado de velar por el cumplimiento de la misma ley: “Commission nationale de

Como la medida de publicación de “listas negras” está incuestionablemente vinculada a este fenómeno de promoción e incorporación de nuevas tecnologías en la tributación, creemos que este elemento es otra de las coordenadas imprescindibles en que habrá de encuadrarse la ponderación de la necesidad y proporcionalidad de la decisión de divulgación. En otras palabras, hasta qué punto (o bajo que condiciones) pudiera ser razonable la restricción o eliminación de derechos y libertades a favor de la referida publicación, considerando que vivimos inmersos en una sociedad de la información que no sólo facilita las relaciones y el ejercicio de los derechos, sino que también, sin las adecuadas medidas de seguridad, las vulnera y con una intensidad nada despreciable. Conviene que los llamados a realizar estos juicios no olviden estas consecuencias negativas.

3. La experiencia portuguesa en materia de publicación de listas de deudores tributarios

Pretendemos en las próximas páginas develar los momentos más significativos del proceso de configuración del marco jurídico institucional habilitante que desembocó en la medida de publicación por parte de la Administración Tributaria portuguesa (DGCI) – en su sitio de Internet – de listas de deudores tributarios. En forma previa, trazaremos algunas líneas sobre el derecho a la autodeterminación informativa y al modo como el ordenamiento portugués trata las cuestiones relativas a la protección de datos de carácter personal y tributario.

3.1 El derecho a la autodeterminación informativa y la utilización de la informática (artículo 35º CRP)

El tratamiento de datos envuelve una serie de actividades (recolección, procesamiento, utilización, difusión, circulación, comunicación, etc.) que afectan o pueden afectar el derecho a la autodeterminación informativa, es decir, el poder o potestad de los ciudadanos de incidir o decidir sobre la información que diga relación con ellos y la finalidad a la cual deben sujetarse los datos. Manifestaciones más concretas del mismo poder son, evidentemente, los derechos al conocimiento de la información, al consentimiento previo del titular, a la rectificación, a la eliminación, etc.

Tanto la autodeterminación informativa como el tratamiento de datos personales, en principio, tienen como base un régimen general de libertad. En este sentido amplio, creemos que tiene razón GOMES CANOTILHO cuando dice que el “segredo não é compatível com as liberdades e direitos do homem”. Es evidente que una de las maneras en que el secreto tensionaba con las libertades y derechos del hombre, era lo que se denominó “Administración de puertas cerradas”. Ahora bien, habiendo evolucionado los Estados hacia formas de Administración más transparentes y públicas, dicho riesgo de actuación secreta ha tendido a atenuarse. Sin embargo, resuelto este problema, en mayor o menor medida, hoy constituye también un peligro para dicho régimen general de libertad, y tal vez a escala superior, la cuestión relativa al exceso y a las formas de información disponible. El mismo autor, creemos lo expresa en pocas palabras y en forma certera: “Ao segredo acrescenta-se um novo perigo para o cidadão: “a digitalização dos direitos fundamentais”⁴². En efecto, en la actualidad, una vez que una información es publicada o ingresa en la Web (en términos más amplios, después que es tratada), se convierte – como una consecuencia fáctica y no necesariamente jurídica – en pública y de libre acceso por parte de cualquier sujeto, haciendo prácticamente

informatique et des libertés” (CNIL).

⁴² GOMES CANOTILHO, J.J., *ob. cit.*, pp. 514-515.

imposible para el titular de los datos su seguimiento y control, actividades consustanciales – como hemos dicho – al derecho a la autodeterminación informativa.

Es evidente, entonces, que no es razonable hablar de libertades irrestrictas y que hay algunos límites, mecanismos de seguridad e incluso zonas de confidencialidad que son indispensables para proteger a los propios ciudadanos y también a la colectividad. Sin duda, bajo ciertas condiciones, el secreto o sigilo tributario o fiscal, por ejemplo, no sólo resulta necesario para el funcionamiento de los sistemas fiscales, sino también indispensable para el mantenimiento de la confianza entre las partes y, en consecuencia, consustanciado con algunos derechos fundamentales.

Como dejó sentado el Tribunal Constitucional alemán, en una sentencia pionera en este orden de cuestiones⁴³, el derecho a la autodeterminación informativa está conectado con el derecho general a la personalidad. Ahora bien, según el mismo Tribunal, no se trata de un derecho que está garantizado sin límites, en otras palabras, que “el individuo no tiene ningún derecho sobre «sus» datos en el sentido de una soberanía absoluta e irrestrictible, sino que es más bien una personalidad que se desenvuelve dentro de la comunidad social y que está llamada a comunicarse”.

La misma sentencia después de reconocer las limitaciones al derecho a la autodeterminación, indica cuáles son las condiciones necesarias para que las mismas sean admisibles: un fundamento legal (constitucional) que responda al imperativo de claridad normativa inherente al Estado de Derecho; se debe tener a la vista el principio de proporcionalidad (los derechos del ciudadano sólo pueden ser restringidos por el poder público en tanto cuanto esto sea indispensable para la salvaguarda del interés general); el legislador – considerando los peligros de la utilización de medios automáticos para la elaboración de datos – tiene que adoptar más precauciones organizativas y jurídico procesales. Sobre el grado en que todo lo anterior condiciona constitucionalmente al legislador – se agrega – “depende del modo, del ámbito y de las utilidades imaginables de los datos recogidos, así como el peligro de abuso de los mismos”.

De este modo, pudiera ser razonable que una eventual autorización de tratamiento de datos de deudores morosos del Fisco, en lo concerniente a las referidas precauciones jurídico-procesales, debería llevar al legislador, por lo menos, a una definición clara del momento en que las deudas pueden ser objeto de comunicación o publicación, al establecimiento como trámite previo de la notificación del afectado y la consideración de un plazo razonable para que éste pueda hacer uso de su derecho de contradicción o regularización de la situación. Expresado en otros términos, para la verificación de la medida deberá garantizarse que previamente se han practicado actuaciones que aseguren la calidad de la información que se va a publicar.

Pues bien, muchas de estas consideraciones sobre el derecho a la autodeterminación informativa y sobre los principios que regulan la actividad de tratamiento de la información, están recogidos, en mayor o menor medida, en el artículo 35.º CRP, el cual ha sido objeto de varias modificaciones a través de revisiones constitucionales, consecuencia, obviamente, del dinamismo que la materia ha experimentado en los últimos treinta años, pero también por la necesidad de adaptarlo a las directivas comunitarias⁴⁴.

Lo expresado hasta aquí justificaría sin más la transcripción de dicha disposición, pero es que además, como veremos, varios de los principios y valores sobre los que se encuadró (o intento encuadrar) el debate previo a la medida que examinamos, se encuentran, directa o indirectamente, en este artículo. También, y dejemos registro desde ya sobre ello, porque no existe ninguna disposición en tal sentido en la Constitución chilena.

⁴³ Se trata de la Sentencia del Tribunal Constitucional de la República Federal Alemana, de 15 de diciembre de 1983, dictada a propósito de la controversia que generó la Ley del Censo (declarada parcialmente inconstitucional). Las referencias que se hacen de la misma se han tomado de la traducción al español de Manuel Daranas, en *Boletín de Jurisprudencia Constitucional (BJC)*, Cortes Generales España, n.º 33, Enero 1984, pp. 126-170.

⁴⁴ Para mayores detalles sobre su origen y evolución, *vide* MIRANDA, Jorge y MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, pp. 374 y ss.

Aunque esta última circunstancia *per sé* no diga demasiado, toda vez que ni siquiera existe consenso en la dogmática constitucional acerca de la necesidad de una norma en tal sentido, creemos que a partir de una configuración relativamente coherente de la materia a nivel constitucional, hay más posibilidades que también lo sean los desenvolvimientos legales, reglamentarios, administrativos y jurisprudenciales.

Artigo 35º
(Utilização da informática)

- “1. Todos os cidadãos têm o direito de acesso aos dados informatizados que lhes digam respeito, podendo exigir a sua rectificação e actualização, e o direito de conhecer a finalidade a que se destinam, nos termos da lei.*
- 2. A lei define o conceito de dados pessoais, bem como as condições aplicáveis ao seu tratamento automatizado, conexão, transmissão e utilização, e garante a sua protecção, designadamente através de entidade administrativa independente.*
- 3. A informática não pode ser utilizada para tratamento de dados referentes a convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem étnica, salvo mediante consentimento expreso do titular, autorização prevista por lei com garantias de não discriminação ou para processamento de dados estatísticos não individualmente identificáveis.*
- 4. É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excepcionais previstos na lei.*
- 5. É proibida a atribuição de um número nacional único aos cidadãos.*
- 6. A todos é garantido livre acesso às redes informáticas de uso público, definindo a lei o regime aplicável aos fluxos de dados transfronteiras e as formas adequadas de protecção de dados pessoais e de outros cuja salvaguarda se justifique por razões de interesse nacional.*
- 7. Os dados pessoais constantes de ficheiros manuais gozam de protecção idêntica à prevista nos números anteriores, nos termos da lei”.*

Antes de reproducir esta norma constitucional, dijimos que era posible que el secreto o sigilo fiscal apareciere consustanciado o relacionado con algunos derechos fundamentales o derechos y garantías de los contribuyentes. La verdad es que en el artículo 35.º no aparece una referencia explícita a dicho deber.

Pues bien, el asunto no es baladí, ya que de la respuesta en un u otro sentido dependerán la determinación de si el sigilo fiscal se emplaza en el ámbito de la reserva de ley tributaria.

Para ayudarnos a dilucidar esta cuestión, en ningún caso pacífica, oportuno es mencionar el debate de que da cuenta el Acórdão TC nº 256/02, a propósito de la (in)constitucionalidad del Decreto-Lei nº 205/97, que regulaba el estatuto legal del Defensor del Contribuyente.

Precisamente, a propósito de la cuestión levantada con respecto a algunas normas de dicho estatuto que obligaban a los funcionarios a colaborar con el Defensor proporcionándole información incluso cuando ésta estuviere legalmente protegida por el sigilo fiscal, puede apreciarse, por un lado, la posición del Procurador General de la República y, por la otra, la del Primer Ministro.

En el primer caso, en general, se solicita la declaración de inconstitucionalidad con fuerza obligatoria general para esas normas y otras. El sigilo es considerado una materia que por estar “relacionada con os direitos fundamentais e as garantias dos contribuintes, se situa no âmbito da reserva de competência legislativa da Assembleia da República”.

El Gobierno, por su parte, argumentó que “não está demonstrado que o *sigilo fiscal* tenha a dignidade constitucional que lhe é atribuída pelo requerente, isto é, que tal sigilo se consubstancie como um direito fundamental ou garantia dos contribuintes;...”.

Colocada, parcialmente, en estos términos la controversia, el Tribunal Constitucional portugués, realiza algunos juicios dignos de retener:

“O direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar inclui o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem. Um instrumento jurídico privilegiado de garantia deste direito é o sigilo profissional, que integra o sigilo fiscal; assim, por esta via, o sigilo fiscal assume também um carácter instrumental de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada.

Para além disso, a proibição de acesso de terceiros a dados pessoais (artigo 35.º da Constituição), implica que quem a eles tenha acesso no exercício das suas funções esteja sujeito a sigilo profissional”.

En todo caso, es claro, lo anterior no obsta a que el legislador pueda establecer casos en que se puedan difundir o transmitir datos a terceros o éstos puedan acceder a los mismos, pero como en tal evento se produciría una restricción de derechos, libertades o garantías (entre ellos el de autodeterminación informativa), corresponderá respetar los límites y condiciones que se consagran en el artículo 18° CRP, es decir, las restricciones deberán limitarse a lo necesario para salvaguardar otros derechos o intereses constitucionalmente protegidos, debiendo revestir la ley que las contenga carácter general y abstracto, no tener efecto retroactivo ni disminuir la extensión y el alcance del contenido mínimo de los preceptos constitucionales.

Al legislador corresponde, asimismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 26° de la CRP, establecer las garantías efectivas contra la utilización abusiva o contraria a la dignidad humana de informaciones relativas a las personas y familias.

Una última consideración quisiéramos hacer con respecto al artículo 35° CPR transcrito, la prohibición de un número nacional único a los ciudadanos (n° 5.) y su incidencia en materia fiscal. Nos llama la atención porque, como tendremos ocasión de ver más adelante, en Chile tratándose de personas naturales el número de cédula nacional de identidad es el mismo que el correspondiente al RUT (Rol Único Tributario). No está demás consignar que no existe una prohibición constitucional en el sentido del ordenamiento portugués.

Centrándonos, por ahora, sólo en el caso portugués, podríamos preguntarnos si dicha configuración jurídico-constitucional prohibitiva tiene alguna incidencia en materia tributaria y en el tratamiento de la información fiscal. Para responder a esta cuestión hagamos un poco de historia. La existencia de un número nacional de identificación no es un hecho inédito en Portugal, había sido instituido por ley del año 1973, quedando ésta revocada, por lo menos en lo que a esta cuestión se refiere, con la entrada en vigencia de la Constitución de 1976⁴⁵. El por qué de tan categórico cambio. Las razones – según expresa CORREIA – hay que encontrarlas en la preocupación de proteger la vida privada de los ciudadanos de las intromisiones indebidas del Estado y a las tendencias doctrinales de la época. La prohibición – agrega – “de um número nacional único compreende-se pela dificuldade de controlar a sua utilização”⁴⁶⁻⁴⁷.

Frente a dicha prohibición general⁴⁸, surgía la problemática acerca de si era posible, sin entrar en conflictos de constitucionalidad, instituir un *número fiscal de contribuyente*. El propio CORREIA se pronunció

⁴⁵ Vide GOMES CANOTILHO, J. J. y MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, pp. 218-219.

⁴⁶ CORREIA, Arlindo Nogueira Marques, “O número fiscal é inconstitucional?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n°s. 244/246, 1979, pp. 397-398. Uno de los antecedentes en que basa su última observación, es lo expresado en la Asamblea de la República por una diputada de la época: «Eu queria só justificar o seguinte: é que a ideia de um número nacional significa um número único que identifica o cidadão, que acompanha o cidadão desde que nasce até à morte. E, esse número criado, há efectivamente teses, e que me parecem com fundamento, para rejeitar a criação desse número, pelo menos enquanto não forem conseguidas condições de um *contrôle* perfeitamente claro sobre ele. Porque leva a uma certa radiografia da vida privada dos cidadãos, que me parece que não deve ser feita, se queremos respeitar a vida privada de cada pessoa. É nesse sentido, e não no sentido de número de identidade, porque o número de identidade é um, o número de beneficiário da Previdência é outro, o número da carta de condução é outro. Evidentemente, todos esses números existem. Mas este número nacional seria um número único».

⁴⁷ Es interesante la apreciación de MIRANDA y MEDEIROS en cuanto a la magnitud del problema del control, más concretamente, cuando intentan poner de manifiesto que la prohibición constitucional de un número nacional único no es – o puede no llegar a serlo en la práctica – garantía suficiente para controlar la utilización de toda la información que se concentra sobre una persona: “*Não parece todavia injustificado o receio de que, através da junção de toda a informação disponível em bancos de dados, os que pertencem aos vários serviços do Estado (...), se chegue exactamente ao mesmo efeito que se pretendeu evitar, tornando-se possível compor, através de dados e elementos diversificados, uma imagem completa da pessoa*” (Ob. cit., p. 389).

⁴⁸ Recuerda la *Comissão Nacional de Protecção de Dados* que esta prohibición se mantiene intacta e intocable hasta hoy (como también varios de los argumentos que han justificado su continuidad). Vide Parecer n° 37/2006 (23.10.2006), emitido a propósito del proyecto de ley que pretende crear el *cartão do cidadão*, reuniendo en un documento datos sobre la identificación personal y otros vinculados a cuatro grandes áreas de relación entre la Administración pública y los ciudadanos: identificación civil, fiscal, de la seguridad social y de la salud.

en sentido afirmativo⁴⁹, es decir, por la constitucionalidad del mismo, pocos meses antes de la dictación del Decreto-Lei n.º. 463/79, de 30 de noviembre, por el cual se crea el número en cuestión.

Dicho cuerpo normativo es especialmente cuidadoso a la hora fundamentar dicha compatibilidad, *v. g.*, cuando lo define: “*Trata-se de um número sequencial, não significativo, para uso exclusivo no tratamento da informação de índole fiscal e respeitante em absoluto, no que concerne às pessoas singulares, das regras constitucionais proibitivas da atribuição de um número nacional único*”⁵⁰. Debe tenerse presente que este Decreto-Lei (incluso después de su modificación por Decreto-Lei n.º 266/91) vincula el número de identificación fiscal con el deber de sigilo, específicamente en su artículo 8º 5-: “*Todos os funcionários que, por força do exercício das suas funções, tomem conhecimento dos elementos constantes dos registos referenciados pelo número fiscal ficam obrigados a guardar segredo dos mesmos, sendo a quebra do sigilo, bem como o tratamento ou a utilização incorrecta da informação recolhida, punida disciplinar ou criminalmente, conforme os casos*”.

Subrayemos, en fin, que el número de identificación fiscal tiene una incidencia nada despreciable en el desenvolvimiento práctico de las relaciones tributarias⁵¹.

3.2 *Habilitación legal para la divulgación*

En cuanto al fundamento normativo inmediato, a la norma legal habilitante para que la autoridad fiscal actúe publicitando los deudores tributarios, la encontramos en la Ley General Tributaria, artículo 64º, a partir de la redacción dada por el artículo 57º de la Ley de Presupuestos para 2006 (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de diciembre)⁵².

Como bien sabemos, en general, el artículo 64º de la LGT, regula la obligación de confidencialidad que tiene la Administración para con los datos recogidos sobre la situación tributaria (incluidos los personales) de los contribuyentes.

Pues bien, concretamente, la modificación consiste en la adecuación del número 5 de dicha disposición, quedando redactado como sigue:

“5- Não contende com o dever de confidencialidade:

⁴⁹ *Idem, ob. cit.*, p. 400. En el mismo sentido, pero más recientemente *vide* GOMES CANOTILHO, J. J. y MOREIRA, Vital, *ob. cit.*, p. 219; tb. MIRANDA, Jorge y MEDEIROS, Rui, *ob. cit.*, p. 389.

⁵⁰ Por otra parte, se agrega, “*como dos modelos das fichas de inscrição e actualização, anexos a este diploma, não consta quaisquer dados de natureza opinativa ou respeitantes à vida privada dos contribuintes, às suas opções políticas, partidárias, religiosas ou filosóficas, garante-se, assim, que tais dados não serão registados em suporte magnético*”. Incluso más, para que no existiese ninguna duda sobre el hecho de no existir transcripción para soportes magnéticos del número del billete de identidad que el contribuyente debía mencionar en las referidas fichas de inscripción y actualización, se garantiza que el mismo será “*recolhido apenas para desfazer casos de homonímia e através de consulta manual, particularidade que torna fisicamente impraticável o cruzamento, por meios automáticos de tratamento de informação, com outros ficheiros que tenham como chave de identificação o número de bilhete de identidade de cada cidadão*”.

Dejemos constancia, por fin, que el Decreto-Lei n.º 266/91, de 06 de agosto, vino a alterar el anterior, sin revocarlo. Se argumenta en este último Decreto-Lei que la experiencia acumulada exige la reformulación de algunos procedimientos atinentes al proceso de atribución del número fiscal del contribuyente. Se reconoce expresamente la necesidad del recurso a medios tecnológicos avanzados para promover la máxima simplificación de formalidades, sin perjuicio de la necesaria seguridad jurídica.

⁵¹ En efecto, como destaca CASALTA NABAIS, “o número de identificação fiscal acompanha o contribuinte em todas as suas relações tributárias, devendo ser invocado ou mencionado pelo contribuinte nos requerimentos ou petições dirigidas à administração tributária ou aos tribunais tributários como, por exemplo, nas petições de impugnação judicial, de oposição à execução, de reclamação de créditos, etc.” (*Vide Direito Fiscal*, 4ª edição, Ed. Almedina, Coimbra, 2006, p. 273).

⁵² Observemos que el artículo 57.º integra el Capítulo XI de la Ley de Presupuestos, titulado *Procedimento, processo tributário e outras disposições*. Su tenor es el siguiente: “*Artigo 57.º Alteração à lei geral tributária 1 – Os artigos 24.º, 45.º, 64.º e 78.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, passam a ter a seguinte redacção: ...*”.

- a) *A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa*⁵³;
- b) *A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade*”.

Asimismo, se introdujo un numeral 6 que viene a complementar el precedente, especialmente, en lo que concierne a la letra a):

“6- Considera-se como situação tributária regularizada para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e Processo Tributário e demais legislação em vigor”.

De esta forma tenemos que la publicación de deudores tributarios con situación no regularizada, se configura como una excepción al deber de confidencialidad, esto es, bajo determinadas condiciones legales, es una medida compatible con el carácter reservado de los datos tributarios, el cual ha de ceder ante la situación descrita por la norma.

Podríamos preguntarnos a esta altura si es constitucionalmente legítimo que una Ley anual de Presupuestos del Estado pueda alterar el contenido de una norma de la Ley General Tributaria (como en la especie ocurrió con el artículo 64º). ¿La Ley de Presupuestos puede incluir el tratamiento normativo de cualquier materia de índole tributaria?

En Portugal la pregunta general pareciera no tener gran importancia. Incluso, existe una cierta tradición en orden a que dicha Ley contenga normas tributarias o autorizaciones legislativas para que el Gobierno las emita a través de Decretos-Lei. Como expresa SALDANHA SANCHES⁵⁴ – destacando la función del presupuesto como instrumento de garantía –, la aprobación anual del Presupuesto por la Asamblea de la República, contiene desde el punto de vista de los ingresos tributarios, dos componentes fundamentales: *“A primeira é uma autorização global para a cobrança dos impostos (...) A segunda é a aprovação da nova política tributária, uma vez que, por tradição constitucional, o Orçamento poderá conter um certo número de modificações das leis fiscais*⁵⁵ *e também um numeroso conjunto de autorizações legislativas destinadas a ser transformadas em lei*”⁵⁶.

⁵³ Leves matices se aprecian en la norma aprobada por la misma Ley de Presupuestos y que autoriza la divulgación de listas de deudores a la Seguridad Social: *“Artigo 42.º Divulgação de listas de contribuintes: Não contende com o dever de confidencialidade, consagrado na lei, a divulgação, por parte do Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social, de listas de contribuintes cuja situação contributiva perante a segurança social não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante da dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa”.*

⁵⁴ SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 44.

⁵⁵ Debe recordarse que – expresa LOBO XAVIER – *“desde a Monarquia Constitucional, podemos encontrar nos nossos orçamentos normas de diversa índole, avultando, por exemplo, as de natureza tributária ou as que disciplinam questões relacionadas com os funcionários”.* En nota a pie de página – agrega – que en media la ley de presupuestos contiene siempre una decena de artículos dedicados a los funcionarios públicos y varias decenas de normas relativas al sistema fiscal (Cf. XAVIER, António Lobo, “O Orçamento como Lei. Contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental Português” (continuación), *Boletim de Ciências Económicas*, Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. XXXV, 1992, p. 115).

Un buen ejemplo de esta constatación es, precisamente, la citada Lei nº 60-A/2005, por la que se aprueba el Presupuesto del Estado para 2006, en la que además del capítulo mencionado de modificaciones a la LGT, contiene otros que legislan específicamente en materias tributarias: finanzas locales (Cáp. IV); impuestos directos (Cáp. VI), conteniéndose alteraciones a los Códigos del IRS y del IRC; impuestos indirectos (Cáp. VII); impuestos especiales (Cáp. VIII); impuestos locales (Cáp. IX); beneficios fiscales (Cáp. X); modificaciones al *Código de Procedimento e Processo Tributário*, reforma al contencioso tributario, al Régimen General de Infracciones Tributarias, etc. (tb. Cáp. XI). Incluso, la ley en cuestión cumple funciones de instrumento para la armonización fiscal comunitaria, mediante la transposición al ordenamiento jurídico interno de directivas comunitarias en materia de tributación (Cáp. XII), etc.

⁵⁶ Corroborando lo anterior, observemos que el tema acerca del contenido de la Ley de Presupuesto había sido examinada

anteriormente por CARDOSO DA COSTA, el cual partiendo de la premisa contextual que la misma no es una mera «lei de autorização», «de aprovação» o «de controlo», sino que incorpora o se traduce en una “decisão político-normativa verdadeiramente substancial”, concluye “não só ganha sentido a inclusão em tal lei de preceitos fiscais ou de autorizações habilitando o Governo a emití-los, como ainda se logra apreender o preciso significado dessa inclusão”. Está de acuerdo en que la inclusión en las leyes de presupuestos de preceptos que versen directa o indirectamente en materia tributaria, no es una cuestión pacífica en otros ordenamientos, sin embargo, para él las “reticências explicam-se pela preocupação de estabelecer uma separação estanque entre a legislação «orçamental» e a legislação «comum», mormente tributaria, em ordem a evitar – diz-se – não só que o juízo político parlamentar sobre o orçamento seja condicionado ou desvirtuado por considerações que lhe são alheias, mas ainda que o processo legislativo orçamental seja aproveitado (porventura pela sua maior simplicidade, e em qualquer caso pelas circunstâncias de premência em que decorre) para «fazer passar» medidas de outra índole. Trata-se, por tanto, de razões de ordem práctica, mas poderá dizer-se que por detrás delas se encontra afinal ainda a velha concepção segundo a qual a «lei do orçamento» é despida de qualquer significado material” (Vide “Sobre as Autorizações Legislativas da Lei do Orçamento”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro, BFDC*, Coimbra, 1983, pp. 422 y ss.).

Aunque LOBO XAVIER aparezca – y se lo presente – como sosteniendo una visión más restrictiva acerca del contenido de la Ley de Presupuestos, cuestión que pudiera evidenciarse – por ejemplo – en su manifiesta simpatía con la taxatividad de materias a comprender impuesta a la Ley de Presupuestos en el sistema francés (aunque tampoco es partidario, como en el caso italiano, que el presupuesto acabe siendo una simple expresión contabilística de las normas jurídicas preexistentes), acaba reconociendo que la inexistencia de un obstáculo expreso en el ordenamiento portugués (constitucional o legal) no ofrece apoyos para una concepción restrictiva del contenido del Presupuesto del Estado. Destaca, en todo caso, que sin perjuicio de tratarse de una ley que posee un contenido heterogéneo y *sui generis*, eso no significa que los preceptos extraños a la actividad financiera (entre las cuales, obviamente, no están los fiscales) deban figurar en la misma. Con todo, reconoce que descortinar cuáles son las normas de la ley de presupuestos que tienen *reflejos financieros* de aquellas otras que no las tienen, implicará siempre un grande esfuerzo de interpretación, por lo que es prácticamente imposible que el Presupuesto tenga un contenido unívoco (Cf. *Ob. cit.*, pp. 110 y ss.).

A propósito de experiencias extranjeras, oportuna es la referencia al sistema español, y más precisamente a una sentencia de su Tribunal Constitucional sobre una medida relativa al procedimiento de recaudación coercitiva de los tributos que se pretendía introducir vía Ley de Presupuestos. Se trata de la STC 76/1992. En resumen, la controversia se colocó en los siguientes términos. La Ley de Presupuestos Generales del Estado 1988 (art. 110º) daba una nueva redacción al artículo 130 de la LGT vigente en ese momento, en el siguiente sentido: “*previa exhibición del documento individual o colectivo acreditativo de la deuda tributaria, los Jueces de Instrucción autorizarán dentro de las veinticuatro horas siguiente a la solicitud la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber perseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada*”. Como hemos dicho, uno de los reparos planteados era la adecuación de introducir esta reforma a la LGT por medio de una Ley de Presupuestos.

Pues bien, el TC parte por hacer un repaso por su doctrina sobre los límites materiales de las Leyes de Presupuestos. En general, señala que no cabe considerarlos en términos tan amplios como se pretende; que se encuentra superado el debate sobre si la Ley de Presupuestos es una verdadera ley y la cuestión de su carácter formal o material; que se trata de una Ley con «peculiaridades» o «singularidades», consistentes en que, en estos casos, el ejercicio del poder legislativo por las Cortes está limitado por las disposiciones contenidas en los apartados 1., 6. y 7. del art. 134º de la Constitución y por las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria por los Reglamentos de las Cortes; que la misma constituye un «vehículo de dirección y orientación de la política económica»; que puede establecer «disposiciones de carácter general en materias propias de la ley ordinaria estatal (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7. del art. 134 C.E.)», etc. En cuanto a esta última nota, indica que las leyes de presupuestos “*tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible (...), constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual que puede afectar a materias distintas a ese núcleo esencial constituido por la previsión*”. Aún aceptando dicho contenido eventual – continúa –, éste “*sólo tiene cabida dentro de límites estrictos*”. Ahora bien, para delimitar tales ámbitos, recuerda que el Tribunal ha establecido dos condiciones: “*la conexión de la materia con el contenido propio de este tipo de leyes y la justificación de la inclusión de esa materia conexa en la ley que aprueba anualmente los Presupuestos Generales*”. La primera condición supone “una relación directa con los gastos e ingresos”. En lo concerniente a la segunda condición, se sostiene “*que la inclusión injustificada de estas materias en la ley anual de Presupuestos puede ser contraria a la Constitución por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional (...)* y por afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de ese tipo origina”. En resumen, “*para que la regulación, por una Ley de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno*”.

Enjuiciando ya directamente la norma controvertida (parte final del fundamento jurídico 4.), concluye que: “*La disposición*

3.3 Intervención de la Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD)

Asociada a la implementación de la medida que examinamos aparece la *Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD)*, interviniendo – hasta ahora –, en dos momentos diversos. Primero emitiendo Parecer (Informe), nº 38/2005, principalmente, sobre el proyecto de modificación del artículo 64.º de la LGT. Después, otorgando Autorización, nº 676/2006, de 19 de junio, para el tratamiento de datos consistente en la publicación de deudores frente al Fisco.

i) Lei da Protecção de Dados Pessoais (Lei n.º 67/98)

La primera cuestión que deberíamos decir sobre este cuerpo legal (publicado en el Diário da República de 26-10-1998), es que tiene por objeto transponer para el ordenamiento jurídico portugués la Directiva nº 95/46/CE, del Parlamento y del Consejo europeos, relativa a la protección de las personas singulares en lo relativo al tratamiento de datos personales y la libre circulación de esos datos.

Enseguida, que ya en su artículo 2º establece como principio general que *el tratamiento de datos personales debe procesarse de forma transparente y en el estricto respeto por la reserva de la vida privada, así como por los derechos, libertades y garantías fundamentales*.

Entre las definiciones que se contienen en la misma, nos parecen especialmente importantes: «Datos personales», «Tratamiento de datos personales» y «Consentimiento del titular de los datos» (art. 3.º, letras a), b) y h), respectivamente).

El entendimiento sobre los *datos personales* es bastante amplio, comprensivo de cualquier información, independientemente de su naturaleza y del respectivo soporte, incluyendo sonido e imagen, relativa a una

controvertida afecta de algún modo a la materia presupuestaria. En efecto, en cuanto se refiere a la ejecución forzosa de las deudas tributarias que implican entrada en el domicilio del deudor, la norma en cuestión está relacionada con la recaudación de los tributos, la cual es necesaria para que se cumplan las previsiones de ingresos que, a su vez, condicionan la realización de los gastos. Pero siendo esto cierto, no lo es menos que esta incidencia en una materia propia de la Hacienda General, cual es la recaudación forzosa de los tributos, no es suficiente para poder afirmar que se dé la necesaria conexión directa de la norma en cuestión con el Presupuesto, en sentido estricto, o con los criterios de la política económica del Gobierno, pues antes al contrario el art. 130 L.G.T. es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia. Este es, pues, el contenido del precepto cuestionado, por lo que resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos, cuyo contenido propio y su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 C.E.) resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del Derecho codificado”.

Por último, dejemos constancia que hubo voto particular de uno de los Magistrados.

Observemos – complementando este cuadro sobre el sistema español – que el tema de la mención expresa de la Ley de Presupuestos como fuente normativa del ordenamiento tributario, fue un tema presente en los debates previos a la LGT (en vigor desde 2004). En efecto, en el Informe emitido por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, puede leerse lo siguiente: *“En cuanto a las Leyes de Presupuestos, la Comisión recomienda que no se mencionen en la LGT, pues las restricciones al articulado de estas Leyes derivan directamente de la CE y, por tanto, basta la jurisprudencia constitucional. Además, a diferencia de lo que ocurre con el art. 10, no hay precedentes. Cuestión distinta es que se habilite expresamente a la Ley de Presupuestos para modificar las referencias cuantitativas en la LGT, por ejemplo en relación con los diversos tipos de recargos, como ya se hace respecto del interés de demora”* (Cf. Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ed. IEF, Madrid, 2001, p. 42). Entendemos que dicha recomendación fue atendida, toda vez que el artículo 7. de la nueva LGT, relativa a las fuentes del ordenamiento tributario, no enumera explícitamente a la Ley de Presupuesto, aunque tampoco la excluye por completo, especialmente por lo que se dispone en la letra d) del número 1 de la misma disposición: *“1. Los tributos se regirán: ... d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria”*.

Otro antecedente a tener en cuenta en esta configuración restrictiva (o semi-restrictiva si se prefiere), es lo que se indica en la propia *Exposición de motivos* de la nueva LGT (58/2003), donde se deja expresa constancia que la Ley 230/1963 (anterior LGT) había sido *“objeto de numerosas reformas por medio de leyes de presupuestos generales del Estado y algunas leyes sustantivas, si bien, desde 1992, la doctrina del Tribunal Constitucional fue contraria a la reforma de la Ley General Tributaria por medio de leyes de presupuestos generales del Estado”*.

persona singular identificada o identificable («titular de los datos»). Se agrega que es considerada identificable la persona que pueda ser identificada directa o indirectamente, especialmente por referencia a un número de identificación o a uno más elementos específicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social.

En cuanto al *tratamiento* de los mismos, algo parecido, al comprender cualquier operación o conjunto de operaciones sobre datos personales, efectuadas con o sin medios automatizados, tales como recolección, registro, organización, conservación, adaptación o alteración, recuperación, consulta, utilización, comunicación por transmisión, por difusión o por cualquier otra forma de colocación a disposición, con comparación o interconexión, así como el bloqueo, cancelación o destrucción.

El titular de los datos puede dar su *consentimiento* al tratamiento, siempre que exista una manifestación de voluntad, libre, específica e informada, en los términos de la cual acepta que sus datos sean objeto de tratamiento.

No queda excluida de la aplicación de la ley el tratamiento de datos personales efectuados por los organismos públicos.

Disposiciones relevantes son, asimismo, las que regulan la calidad de los datos y la legitimidad de su tratamiento (artículos 5º y 6º, respectivamente). En cuanto a su calidad, en resumen, se exige licitud y respeto del principio de buena fe en el tratamiento, explicitación y legitimidad de las finalidades de la recopilación, adecuación, pertinencia y proporcionalidad en relación a los mismos fines, exactitud, conservación de forma de permitir la identificación a sus titulares, etc.

Otra norma digna de mención (por su vinculación con la caracterización de la información tributaria que realiza la CNPD en Parecer que analizaremos, como también porque en la legislación chilena se recoge criterio diverso con respecto a los datos sobre la vida privada) es el artículo 7.º 1 – relativo al tratamiento de datos de carácter sensible: “1 – É proibido o tratamento de dados pessoais referentes a convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem racial ou étnica, bem como o tratamento de dados relativos à saúde e à vida sexual, incluindo os dados genéticos”.

Por otra parte, dicho cuerpo legal trata en extenso los derechos del titular de los datos (información, acceso, oposición, etc.), las condiciones de seguridad y confidencialidad en el tratamiento. En este último sentido, destacan las medidas especiales de seguridad que se consagran en el artículo 15⁵⁷.

Importante desde el punto de vista cautelar, de igual modo, es el tratamiento que a partir del Capítulo V se hace de la *Comissão Nacional de Protecção de Dados*.

Éstas y otras disposiciones de la ley en cuestión irán quedando desarrolladas más en detalle en los párrafos siguientes.

ii) Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD)

⁵⁷ El número 1 – de este artículo es bastante explícito respecto a las obligaciones a cumplir por los responsables del tratamiento de datos personales: “Os responsáveis pelo tratamento de dados referidos no n.º 2 do artigo 7.º e no n.º 1 do artigo 8.º devem tomar as medidas adequadas para: a) Impedir o acesso de pessoa não autorizada às instalações utilizadas para o tratamento desses dados (controlo da entrada nas instalações); b) Impedir que suportes de dados possam ser lidos, copiados, alterados ou retirados por pessoa não autorizada (controlo dos suportes de dados); c) Impedir a introdução não autorizada, bem como a tomada de conhecimento, a alteração ou a eliminação não autorizadas de dados pessoais inseridos (controlo da inserção); d) Impedir que sistemas de tratamento automatizados de dados possam ser utilizados por pessoas não autorizadas através de instalações de transmissão de dados (controlo da utilização); e) Garantir que as pessoas autorizadas só possam ter acesso aos dados abrangidos pela autorização (controlo de acesso); f) Garantir a verificação das entidades a quem possam ser transmitidos os dados pessoais através das instalações de transmissão de dados (controlo da transmissão); g) Garantir que possa verificar-se a posteriori, em prazo adequado à natureza do tratamento, a fixar na regulamentação aplicável a cada sector, quais os dados pessoais introduzidos quando e por quem (controlo da introdução); h) Impedir que, na transmissão de dados pessoais, bem como no transporte do seu suporte, os dados possam ser lidos, copiados, alterados ou eliminados de forma não autorizada (controlo do transporte)”.

EL artículo 21.º de la Ley nº 67/98 define la CNPD como una entidad administrativa independiente⁵⁸, con poderes de autoridad, que funciona junto a la Asamblea de la República. Adicionalmente, el artículo siguiente nos dice que se trata de la autoridad nacional que tiene como atribución controlar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en materia de protección de datos personales, en riguroso respeto por los derechos del hombre y por las garantías consagradas en la Constitución y en la ley.

En una primera lectura, tenemos la sensación que no se trata de una institución más que viene a sumarse al organigrama de la Administración portuguesa y que poco nada aporta en la práctica. En efecto, no estamos en presencia de una entidad meramente consultiva o de registro del tratamiento de datos (no infravaloramos estas actividades, son necesarias, pero insuficientes), sino muy por el contrario, se trata de un organismo con efectivos poderes de control y decisorios vinculativos, tanto así que en algunos casos y en determinadas condiciones su inobservancia puede ser sancionada, incluso con penas cuya gravedad dependerá de la naturaleza y magnitud del ilícito.

De ahí que no sea de menor relieve el deber de colaboración que deben prestar a la CNPD tanto los entes públicos como privados.

Sería lato enumerar todas sus atribuciones y competencias específicas, pero bien vale la pena la mención de algunas, para corroborar nuestras apreciaciones. Pues bien, dispone de poderes de investigación y de instrucción; de bloqueo, cancelación o destrucción de datos; para prohibir definitiva o temporalmente el tratamiento de datos personales; poderes para emitir informes públicos (pareceres) previos al tratamiento de datos personales; en caso de incumplimiento de normas legales sobre la materia, advertir o censurar públicamente al responsable del tratamiento; intervenir en procesos judiciales en caso de violaciones de la ley de protección de datos personales; denunciar al Ministerio Público los delitos de que tuviere conocimiento, así como practicar los actos cautelares necesarios y urgentes para asegurar los medios de prueba.

En el campo de las competencias más específicas el artículo 23.º enumera varias relativas a diversos aspectos del tratamiento de datos (registrar; autorizar en casos excepcionales la utilización de datos para fines diferentes de los determinados en su recolección, las interconexiones, las transferencias en algunos casos; fijación del tiempo de conservación de los datos; garantizar el derecho de acceso a la información, así como los de rectificación y actualización; dar seguimiento a las peticiones efectuadas por cualquier persona; verificar, en determinados casos, la licitud de los tratamientos; dispensar, en algunos eventos, la ejecución de medidas de seguridad; deliberar sobre la aplicación de multas; ejercer funciones de representación y fiscalización en el ámbito de los sistemas Schengen y Europol, promover y apreciar códigos de conducta, emitir directivas para sectores de actividad, etc.).

Además de la tutela que supone la fiscalización que realiza la CNPD, los titulares de datos pueden recurrir a ella planteando reclamaciones, quejas o peticiones relativas al tratamiento de información que realicen organismos públicos o privados. Desde esta perspectiva, no dudamos en calificarla como una especie de garantía o medio de protección institucional. Este carácter, en ningún caso, es obstáculo, conforme dispone el artículo 33.º de la citada ley, para que cualquier persona ejerza los demás mecanismos de tutela administrativa y jurisdiccional para garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de protección de datos personales. Incluso más, sus decisiones son recurribles ante el Tribunal Central Administrativo⁵⁹, y en el caso de procesos sobre infracciones frente a los tribunales de pequeña instancia criminal.

⁵⁸ Según GOMES CANOTILHO en el sistema portugués este tipo de entidades tienen en común la “função de garantia de direitos fundamentais específicos” (Cf. *Ob. cit.*, pp. 516-517).

⁵⁹ *Vide*, por ejemplo, el Acórdão do Tribunal Central Administrativo (1.ª Secção) de 24 de Janeiro de 2002 (Recurso n.º 3023/99), en *Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo*, Ano V – n.º 2, 2002, pp. 221-229. Nos parece que esta decisión es interesante no sólo porque demuestra la impugnabilidad de las decisiones de la CNPD, sino también

iii) Parecer CNPD n° 38/2005

Pues bien, en cumplimiento de una de sus diversas funciones, la CNPD a solicitud del Señor Secretario de Estado de Asuntos Fiscales (idéntico pedido formuló el Señor Secretario de Estado de la Seguridad Social), emitió Parecer sobre el Proyecto de Presupuesto General del Estado para 2006, en lo que respecta a la pretendida alteración del artículo 64.º de la LGT (haciéndolo extensivo, en lo pertinente, a la divulgación de listas de deudores a la Seguridad Social).

En una primera parte se da cuenta del pedido, especialmente, del tenor de las disposiciones que se pretenden introducir. Observemos que éste es prácticamente idéntico al que se aprobó. La única diferencia es que en el n° 6 – del proyecto se hablaba de “quaisquer impostos”, quedando en su redacción final como “quaisquer tributos”, con lo cual, se amplía el ámbito de aplicación de la norma y, consecuentemente, de la medida.

En la segunda parte, la CNPD procede a hacer una *caracterización de la naturaleza de la información fiscal y de la Seguridad Social*. Una primera afirmación importante es que “la información fiscal puede asumir naturaleza diversa”. Enseguida hay referencias a la historia y alteraciones del deber de confidencialidad, así como de las excepciones al mismo. Otra consideración es la relativa a la finalidad general de los datos recopilados y tratados por la Administración Fiscal, esto es, la *función tributaria* de la información (delimitación de la situación tributaria del contribuyente, liquidación y cobranza de impuestos con respeto de la capacidad contributiva, de una repartición justa de los rendimientos y de la riqueza, etc.).

En el mismo orden de argumentos, se hace mención al principio de la confianza, en el sentido que el contribuyente entrega todos estos datos porque confía en que los mismos serán destinados a conseguir dichas finalidades y que no serán divulgados a terceros. A mayor abundamiento se expresa que de “*acordo com a doutrina uniforme o fundamento do segredo fiscal emana da obrigação de respeito pela intimidade da vida privada (cf. art. 26.º da Constituição) e, ao mesmo tempo, da necessidade de estabelecimento de uma relação de confiança entre o contribuinte e a Administração Fiscal*”. Por lo mismo, está prohibida la utilización abusiva de la información sobre datos personales. Pero, además de esto, el secreto fiscal se presenta como una «*garantia dos contribuintes*» que debe ser respetada y regulada por ley en virtud del artículo 103.º n° 2 de la CRP. Para refrendar estas conclusiones, se realizan alusiones a decisiones anteriores de la propia CNPD, a otros cuerpos normativos, a decisiones del Tribunal Constitucional (concretamente a un caso en que dicho Tribunal se pronunció sobre el secreto bancario – tema respecto del cual según la CNPD están en causa principios doctrinarios similares al secreto fiscal –, concluyendo que la situación económica del ciudadano forma parte del “ámbito de protección del derecho a la reserva de la intimidad de la vida privada condensado en el artículo 26º n° 1 de la Constitución”), en fin, la opinión de un tratadista en la materia.

También se deja constancia que dicho artículo 26º no excluye a las personas colectivas de la protección que significa el deber de confidencialidad o secreto fiscal.

Con todo, se reconoce que el sigilo fiscal no es absoluto y habrá casos en que será posible la quiebra del secreto (como son las situaciones de excepción que ya contemplaba el artículo 64º LGT). Ahora bien, el levantamiento del sigilo – continúa razonando la CNPD – deberá verificarse con respeto de los límites y condiciones establecidos en la Constitución, particularmente, en el ya citado artículo 18º.

porque se refiere, fundamentalmente, a una deliberación de la misma entidad administrativa que denegó el pedido de autorización (formulado por la Associação Nacional de Farmácias) para el tratamiento informatizado de datos personales sensibles (relativos a la salud y a la vida sexual), por estimar, principalmente, que el tratamiento en cuestión colocaba en riesgo la privacidad de los titulares de la información. Interesante es también por el razonamiento que sigue el Tribunal (que en definitiva denegó el recurso), especialmente cuando discute en torno a la necesidad del tratamiento (“Tudo está, realmente, submetido ao princípio de necessidade”), como asimismo, porque establece que sólo una ley concreta puede reconocer legitimidad a un tratamiento de datos como éstos.

La referencia normativa siguiente es al artículo 35º n.º 4 de la CRP que prohíbe el acceso a datos personales de terceros, salvo en casos excepcionales previstos en la ley. Antes de señalar que respecto a esta última cuestión no hay ninguna objeción que levantar toda vez que la alteración propuesta “assume a forma de Lei da Assembleia da República” (de lo cual se desprende que legitima también que la Ley de Presupuestos sirva para introducir modificaciones a la LGT), advierte sobre los riesgos de generalización de la información que la medida supone: “Não restam dúvidas de que a publicitação de informação relativa à situação contributiva fiscal ou da Segurança Social – ambas protegidas por uma obrigação legal de segredo – destinam-se a ser acessíveis *on line* por terceiros de uma forma generalizada”.

También a nivel de los principios de la *Administración Abierta* se convoca la consideración de la intimidad de las personas como restricción que constituye, conforme al n.º 2 del artículo 268º CRP, al derecho de los administrados de acceso a los archivos y registros administrativos.

En fin, se señalan otros límites establecidos en cuerpos legales como la Ley n.º 65/93, pero, especialmente, los de la Ley n.º 67/98 (arts. 28º n.º 1 letra *a*), 7º n.º 2 y 15º).

Como corolario de esta sección caracterizadora de la naturaleza de la información fiscal, la CNPD exhorta al legislador en los siguientes términos: “*A Assembleia da República, na ponderação desta medida, deve dar particular atenção aos preceitos citados na medida que a **solução proposta está em desconformidade com vários preceitos constitucionais e com as Lei n.º 67/98 e 65/93***” (el destacado es nuestro).

El apartado siguiente, titulado “Apreciação jurídica do pedido de Parecer”, comienza con una observación que probablemente intenta atemperar o contextualizar el juicio crítico anterior. En efecto, como cuestión previa, “a CNPD sublinha que é favorável ao princípio da igualdade em matéria fiscal”, es decir, a que todos los ciudadanos deben contribuir para satisfacer las necesidades financieras del Estado de acuerdo con su capacidad contributiva. De esta forma, continúa, “Apoiará de forma construtiva todas as medidas que, respeitando os direitos dos cidadãos e a sua privacidade, tenham em vista lutar contra a evasão e fraude fiscal e contribuam para assegurar a «igualdade entre os cidadãos»”.

Dicho lo anterior, la CNPD comienza el examen más directo de la medida propuesta. Como hay algunos argumentos que se repiten, nos limitaremos sólo a algunos de ellos.

Nuevamente una advertencia para el legislador sobre los peligros que la adopción de la medida puede tener para la configuración del derecho a la vida privada en relación con el sigilo fiscal: “**Caso o legislador passasse a entender que a informação sobre a situação contributiva deveria ser acessível por todos os cidadãos, não se justificando continuar a integrar essa informação no núcleo da «vida privada»,** isso significava que a informação fiscal e a situação contributiva dos cidadãos deixava de estar fundamentada no artigo 26.º e 35.º n. 3 da CRP. Essa alteração de perspectiva seria mais consentânea com os propósitos de publicitação desta informação” (el destacado y subrayado no son nuestros).

Acto seguido, la CNPD se interroga sobre la eficacia de la medida en relación con los objetivos perseguidos (juicio de adecuación de medio a fin), es decir, se pregunta si la publicación de las listas de deudores irá a tener un efecto directo en un mayor grado de cumplimiento de los compromisos fiscales. Se cuestiona también en torno al grado de incentivo a la curiosidad e intrusión incompatible que puede llegar a generar la publicación de las listas, como asimismo, en qué medida ello puede alimentar otras listas de “malos pagadores”. En definitiva, se interroga – y coloca estas interrogantes al legislador – sobre la proporcionalidad de la medida (en el sentido de prohibición de exceso), esto es, “será que estas medidas não envolvem uma diminuição desproporcionada e excessiva da extensão e alcance do conteúdo essencial dos preceitos insertos no artigo 35.º n.º 3 e 268.º n.º 2?”

También alertó en el sentido de no existir precedentes de una medida como la que se pretendía legislar (“É a primeira vez que se permite que informação negativa – **inserta em «listas negras»** – seja publicamente acessível” [el destacado y subrayado no son nuestros]).

Otra advertencia es la relativa a los efectos de las “listas negras” sobre el «derecho al buen nombre y reputación» de las personas. En este sentido, califica el proyecto de “demasiado simplista e pouco rigoroso na medida em que não tem a mínima preocupação em assegurar os direitos dos titulares dos dados que podem ser violados num tratamento deste tipo”. Preocupación especial para la CNPD en este ámbito, es el de la falta de definición del proyecto de ley del momento (o situaciones) que marcará la frontera entre la inclusión o no inclusión en las listas (entre otras cuestiones, repara que no está prevista la situación del contribuyente que dedujo impugnación o prestó garantía para suspender la ejecución⁶⁰; se pregunta, asimismo, por la situación del contribuyente que se opuso a la ejecución y no prestó garantía, etc.).

En la parte final su informe, la CNPD expresa todavía que “– **se considerar de manter a solução preconizada** –”, la ley deberá asegurar el derecho de información a los titulares en un plazo extremadamente breve para que éstos puedan recurrir a los mecanismos de impugnación y otros de regularización pertinentes. En cuanto a una eventual inclusión indebida en las listas, propone, además de la indemnización respectiva, la posibilidad que la Administración Fiscal emita una declaración asumiendo el error.

Un buen resumen de todo lo expuesto es la última conclusión de la CNPD, que subraya la necesidad que, a la luz de los artículos 18º, 26º y 35º nº 3 de la CRP, se hiciese una cuidadosa ponderación de los intereses en presencia en un juicio riguroso de proporcionalidad y de prohibición de exceso.

iv) Autorización CNPD nº 676/2006

Con fecha 19 de junio de 2006, la CNPD emite autorización (nº 676/2006) para el tratamiento de datos consistente en la publicación de las listas de deudores frente al Fisco y a la Seguridad Social.

Dicha autorización consta de tres partes: I. relatório, apreciación (II.) y decisión (III.).

I. Relatório (informe) de los requirentes

En la primera parte, constan las informaciones que conforme el artículo 29º de la Ley nº 67/98 deben contener las peticiones de autorización (al igual que las de parecer y notificación).

En efecto, se comienza por señalar los requirentes (que son los mismos Servicios responsables del tratamiento, indicación que por ser parte de la decisión la omitimos en este momento). Hay referencia también a la habilitación legal, a la finalidad del tratamiento (organización y divulgación de las listas de deudores frente al Fisco y la Seguridad Social), la descripción de los datos que contendrán las listas (número de identificación fiscal, nombre del deudor y escalón de la deuda).

Mención aparte merece el tema relativo al momento en que se puede divulgar la deuda morosa, o más precisamente, las situaciones que autorizarían su publicación. Se indica que en la organización de las listas sólo podrán constar situaciones en que están en causas deudas tributarias, siempre que éstas se encuentren en proceso de ejecución fiscal y una vez transcurrido el plazo legal de oposición del ejecutado (30 días constados desde la citación y con tal que ésta hubiese sido personal). A mayor abundamiento, y en sentido negativo, se establecen las situaciones que no obstante constituir deudas tributarias en proceso de ejecución fiscal, no son posibles de divulgación: las que estén siendo pagadas en cuotas o prestaciones; las deudas cuyos deudores hayan deducido reclamación, impugnación, acción administrativa especial prevista en el CPTA o se haya opuesto a la oposición y obtenido la suspensión del proceso, mediante prestación o

⁶⁰ Incluso la CNPD va un poco más allá y se coloca en el caso del contribuyente que no tiene posibilidades de prestar garantía y que impugna la legalidad de la deuda ejecutada, preguntándose, en cierto modo, si no es razonable que éste disponga de un medio que impida ser incluido en las «listas de no pagadores» ¿Qué es lo que acontece si al final el Tribunal diese la razón a ese contribuyente?

dispensa de garantía, hasta que el caso quede resuelto o produzca efectos de cosa juzgada; los deudores que hubiesen solicitado autorización para el pago fraccionado o prestación o exención de garantía en virtud de reclamación o impugnación, hasta la decisión del requerimiento y el consecuente pago de la primera prestación o hasta el vencimiento del plazo para otorgar la garantía o hasta la recusa de la petición de su dispensa; los deudores que hayan solicitado el pago mediante dación de bienes, hasta la decisión y posterior concretización de la solicitud; los deudores involucrados en proceso de insolvencia o procedimiento extrajudicial de conciliación requerido y admitido en los términos de la ley; los deudores que no hubiesen sido citados personalmente, y aquellos que habiéndolo sido, no haya transcurrido el plazo de oposición de 30 días.

Continúa el informe, indicando que se garantiza el derecho a la actualización de los datos a través de diversas formas.

Otra cuestión importante son las medidas a adoptar para la verificación de la audiencia previa del contribuyente. Consiste, fundamentalmente, en el envío por parte de la Administración Fiscal de carta registrada, por la cual se invita al contribuyente a pronunciarse sobre la propuesta de inclusión en la lista dentro del plazo de 10 días.

En fin, en lo que respecta al tratamiento propiamente dicho, lo requirentes señalan que no existe comunicación de datos ni interconexiones, que los datos son conservados durante el tiempo necesario para la prosecución de los fines a que se destinan, teniendo como límites obvios el de la regularización de la respectiva deuda y el plazo de prescripción legalmente aplicable. Por último, que el titular de los datos, puede conocerlos vía Internet y corregirlos o eliminarlos colocándose en contacto personal con la Administración Fiscal.

II. *Apreciación CNPD*

En cuanto al *Derecho*, la CNPD comienza por remitirse a su Parecer 38/2005, recordando que en éste se subrayaron las “fallas” que se debían solucionar para la divulgación de las listas en comentario.

Así, insiste en la idea – aunque ahora refiriéndose a la ley aprobada y en vigor y a su encuadramiento constitucional – que “surge cristalino” de la misma que la “información sobre la situación contributiva del ciudadano integra el concepto de intimidad de la vida privada y como tal está protegida por el secreto fiscal y, concomitantemente, cae en el ámbito de la protección expresada en los artículos 26º y 35º de la CRP”. Por lo mismo, las restricciones deben limitarse a lo necesario para salvaguardar otros derechos o intereses constitucionalmente protegidos (art. 18º CRP), es decir, las “medidas restrictivas deben ser proporcionadas al fin buscado” (deben estar relacionadas con un motivo social imperioso o a motivos pertinentes y suficientes, ser las menos gravosas disponibles y corresponder a un justo equilibrio entre el interés público y la vida privada). En la definición del cuadro legal, adicionalmente, se mencionan los artículos 7º nº 2⁶¹ y 28º nº 1 letra a)⁶² de la Ley 67/98, por ser indicativos de criterios sobre tratamiento de datos personales sobre la vida privada. Especial enfoque, de igual modo, se expresa hay que poner en otras disposiciones de

⁶¹ “Artigo 7.º Tratamento de dados sensíveis: (...) 2 – Mediante disposição legal ou autorização da CNPD, pode ser permitido o tratamento dos dados referidos no número anterior quando por motivos de interesse público importante esse tratamento for indispensável ao exercício das atribuições legais o estatutárias do seu responsável, ou quando o titular dos dados tiver dado o seu consentimento expresse para esse tratamento, em ambos os casos com garantias de não discriminação e com as medidas de segurança previstas no artigo 15.º”

⁶² “Artigo 28.º Controlo prévio: 1 – Carecem [Necesitan] de autorização da CNPD: a) O tratamento dos dados pessoais a que se referem o n.º 2 do artigo 7.º e o n.º 2 do artigo 8.º;”

la misma ley sobre protección de datos personales, los artículos 5º nº 1 letra c)⁶³ y 8º nº 2⁶⁴. “Serão – se agrega – estes os aspectos a ponderar”.

Definido el marco de principios y reglas a ponderar, la CNPD se ocupa del *caso* materia del requerimiento de autorización. La primera observación que se hace es que el tratamiento de datos en causa “visa claramente, combater a fraude fiscal e, bem assim, as dívidas à segurança social, reforçando de este modo que todos cidadãos contribuam para satisfazer as necessidades financeiras do Estado...” (el subrayado no es nuestro). Expresado en otros términos, y sin perjuicio de las medidas de garantía de la persona afectada, el “uso desta via pretende diminuir/dissuadir a fuga aos deveres fiscais que sobre todos impedem”. Nos parece evidente que la identificación de este objetivo fundamental (combate al fraude fiscal), entronca directamente con la referencia del mencionado artículo 8º nº 2 de la Ley 67/98 (relativo, en general, a la sospecha de actividades ilícitas, infracciones penales, etc.).

Discrepamos en parte de esta configuración, no porque seamos defensores de la evasión fiscal ni de los defraudadores recalcitrantes, sino porque al colocar como prioridad dicho combate, creemos que se tiñe inevitablemente a todos los que eventualmente se incluyan en los listados del “estigma” de sospechosos de la comisión de delitos o ilícitos. Con ello se le da un rostro “cuasi sancionador” o “penalizador” innecesario a la medida. La misma CNPD nos da la razón un poco más adelante, cuando deja constancia de que se puede dar la circunstancia, por ejemplo, que existan personas en condiciones de no entender su situación tributaria de morosidad (a causa del analfabetismo) o que en definitiva acaben no siendo deudores. Lo que queremos decir es que no siendo improbable la situación de personas potencialmente candidatos a ser divulgados en las listas en cuestión, que se encuentren en ella por circunstancias distintas de un eventual ánimo de cometer un ilícito, no puede ser esta la *ratio* principal que informe la medida de publicación. Bastaba, así, a nuestro juicio, una justificación más genérica de la medida (y comprensiva del combate al fraude), simplemente, la búsqueda de que todos cumplan con su deber fundamental de pagar impuestos⁶⁵. Volviendo al caso en concreto, la CNPD, después de afirmar que frente a la finalidad indicada, el tratamiento era adecuado, pertinente y proporcional, se muestra satisfecha (por estar salvaguardadas con algún nivel de aproximación al límite) con las varias situaciones que por no ser pacíficas están “ab initio” excluidas de

⁶³ “Artigo 5.º *Qualidade dos dados: 1 – Os dados pessoais devem ser: (...) e) Adequados, pertinentes e não excessivos relativamente às finalidades para que são recolhidos e posteriormente tratados;*”

⁶⁴ “Artigo 8.º *Suspeitas de actividades ilícitas, infracções penais e contra-ordenações: (...) 2 – O tratamento de dados pessoais relativos a suspeitas de actividades ilícitas, infracções penais, contra-ordenações e decisões que apliquem penas, medidas de segurança, coimas e sanções acessórias pode ser autorizado pela CNPD, observadas as normas de protecção de dados e de segurança da informação, quando tal tratamento for necessário à execução de finalidades legítimas do seu responsável, desde que não prevaleçam os direitos, liberdades e garantias do titular dos dados.*”

⁶⁵ Por lo demás, como concluye CASALTA NABAIS, este *deber fundamental* se configura y tiene su disciplina trazada al más alto nivel constitucional. Así, – continúa – “O imposto no pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros organizada em estado” (*Vide O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Ed. Almedina, Coimbra, 2004, pp. 185 y ss.).

El mismo autor, en otro de sus trabajos, advierte en cuanto a la moda y el efecto mediático que ha pasado a tener en Portugal la lucha contra la evasión fiscal. En sus propias palabras, “não há canal de televisão, emissora de rádio ou jornal, que se preze, que não tenha aberto amplos espaços ao tema. Ora, a primeira interrogação que se nos coloca é justamente esta: porque será? Acaso trata-se de um fenómeno que era inexistente, um fenómeno que apenas agora viu a luz do dia? Ou será fruto da profunda depressão nacional, em que nos encontramos, tentando ver nessa luta o remédio para todos nossos males? Observa a continuación que con ello no se quiere menospreciar la problemática de la evasión, la cual debe ser combatida con todos los medios y con eficacia (debe constituir un empeño cívico que incluya, incluso, los medios de comunicación). Lo que simplemente se quiere precisar – añade el autor – es que la evasión fiscal no es el problema mayor que aflige al sistema, el mayor problema es el del desequilibrio estructural de las cuentas públicas. En este marco, el combate de la evasión puede ayudar a resolver el problema del déficit, pero lo que todavía “não tem, nem pode ter, o condão de ser o suporte da solução desse magno problema de desequilíbrio estrutural” (*Vide CASALTA NABAIS*, José, “Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal”, *Direito e Cidadania*, Cabo Verde, nº 20/21, 2004, pp. 200 y ss.).

comprenderse en las listas. No obstante, puntualiza que hay aspectos que deben ser mejor explicitados o perfeccionados para proteger los derechos de las personas, especialmente, la imagen y el buen nombre. En este sentido, la CNPD se preocupa, por ejemplo, por el evento de existir personas que no comprendan el contenido y alcance de la citación para la audiencia previa (“o que não é de todo impossível perante a taxa de analfabetismo que ainda grassa neste país”), conminando a la Administración Fiscal a “socorrer-se de mecanismos de mais fácil, imediata e abrangente comunicação e esclarecimento, como por exemplo a publicidade nos meios televisivos e radiofónicos, de molde a tentar-se outra via de dar conhecimento as pessoas”⁶⁶.

Ponderado todo lo anterior, y en la antesala de la decisión, concluye que en el caso examinado, los derechos, libertades y garantías de los titulares deben ceder, en la estricta medida de la finalidad en causa, de cara al interés del responsable/requirente (la Administración Fiscal), siempre que se solucionen los aspectos que se indican.

III. Decisión de la CNPD

En la decisión establece siete puntos bien concretos constitutivos de condiciones para el tratamiento de los datos:

- 1. Responsable:** Direcção de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, conjuntamente con la Direcção Geral de Impostos e a Direcção Geral de Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Ahora bien, la entidad encargada del procesamiento de la información es la primera de las indicadas.
- 2. Finalidad:** Publicidad de las listas de deudores frente al Fisco y a la Seguridad Social.
- 3. Categoría de datos personales:** número de identificación fiscal, nombre y escalón de la deuda.
- 4. Comunicación, interconexiones y transferencia de datos:** no existe.
- 5. Derecho de información:** deberá ser salvaguardada la información del contribuyente siempre que la carta de audición previa sea devuelta o cuando el mismo (contribuyente) no entienda su alcance.
- 6. Plazo de conservación:** el tiempo necesario para alcanzar la finalidad en causa, teniendo como límite máximo el plazo de prescripción legal.
- 7. Otros aspectos:** “deve a Administração GARANTIR”: a) la eliminación inmediata de las listas de las situaciones regularizadas; b) el no uso de esos listados en otras de “malos pagadores”; c) el modo como reparar la inclusión indebida de un contribuyente en los listados.

Se concluye advirtiendo que la CNPD acompañará y fiscalizará estos aspectos, sin perjuicio de otras formas de tutela para determinar la responsabilidad civil por la utilización ilícita de los datos.

Observemos que en la parte decisoria las referencias legales específicas son a los artículos 7º nº 2 y 28º nº 1 de la Ley 67/98, los cuales, obviamente, pensamos deben complementarse con el resto de las normas consideradas en el encuadramiento legal y constitucional previo.

Ahora bien, a propósito del citado artículo 28º, un par de comentarios adicionales. Primero, la CNPD no considera en su razonamiento la letra *b)* del nº 1 de dicho artículo, que exige también su autorización para: “*b) O tratamento dos dados pessoais relativos ao crédito e à solvabilidade de seus titulares*”. Es decir, en principio, la CNPD no discurre sobre la posibilidad que la divulgación de deudas tributarias pueda comprometer el crédito y la solvencia de los titulares de los datos. Hacemos este alcance porque – como veremos – un argumento en esta línea se ha esgrimido en los conflictos planteados en el sistema chileno, particularmente, en sede jurisdiccional.

⁶⁶ *Vide supra* nota 1.

Segundo, ¿Estaba obligada la autoridad fiscal a cumplir con este trámite previo de solicitar autorización a la CNPD, no bastaba con la habilitación legal referida? Decimos esto al tenor de lo que dispone el número 2 – del propio artículo 28º, en orden a que los tratamientos relativos al número 1 – cuando son autorizados por ley no necesitan autorización de la CNPD⁶⁷.

Más allá de si era procedente en estricto rigor legal, creemos que existían “buenas razones” para solicitar autorización (y no la simple notificación de la realización del tratamiento). Frente a una medida polémica y sensible, como en la especie, obviamente, la Administración necesitaba de legitimar al máximo su proceder y tener la participación expresa de la CNPD⁶⁸. Por otra parte, debe considerarse que la habilitación legal del artículo 64º LGT quedó planteada en términos bastante genéricos y abstractos, no reflejando su redacción definitiva los reparos o “fallas” formuladas por la CNPD cuando el mismo aún era proyecto⁶⁹. Recordemos que en el citado Parecer nº 38/2005, la CNPD hizo varias observaciones al tratamiento de datos que suponía la norma, incluso no faltaron las ocasiones en que calificó el proyecto de simplista y poco riguroso. Por eso, posiblemente, la forma de actuar de la Administración, solicitando autorización y haciéndose cargo de algunos de los aspectos observados inicialmente, deba interpretarse como un intento por desarrollar administrativamente lo que no se contuvo en la ley.

3.4 Implementación de la medida

Otro de los capítulos de esta historia es la implementación de la medida aprobada legalmente y autorizada por la CNPD.

Mediante comunicado de prensa del Ministério das Finanças e da Administração Pública, datado el día 31 de julio de 2006, se informaba que a contar de la misma fecha, la DGCI iniciaba la publicación de las listas de los deudores⁷⁰.

Además de la función de divulgación propia de este tipo de instrumentos, era previsible que en el mismo la autoridad diese cuenta del cumplimiento de la adopción de las medidas de precaución y protección de los derechos de los ciudadanos/contribuyentes exigidos por la CNPD. También era obvio que la autoridad fiscal intentaría demostrar que la medida desde el inicio se presentaba como eficiente (recordemos que una de las interrogantes levantadas por la CNPD en el Parecer 38/2005 era, precisamente, sí la publicación de listas de deudores iría a tener un efecto directo en un mayor grado de cumplimiento de los compromisos fiscales). Pero no sólo eso contiene el comunicado en cuestión. De igual modo, en un afán esclarecedor se incorporan nuevas referencias al tema de las situaciones tributarias incluidas en las listas.

En un breve examen, comencemos por esta última cuestión. El número 2 del comunicado se indica: “*A lista contém contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada, ainda que os mesmos tenham impugnado a liquidação, deduzido oposição à execução ou solicitado planos de pagamento por prestações, mas em que a dívida não esteja garantida ou não tenha sido decidida a dispensa dessa garantia*”. Tenemos algunas dudas en cuanto a si esta aclaración es absolutamente coherente con los criterios que fueron informados por los responsables del tratamiento

⁶⁷ En efecto, la CNPD en el último párrafo de la parte III. del comentado Parecer 38/2005, recordó que el tratamiento de la medida que se proyectaba (posibilidad de publicar listas de deudores fiscales) debía “ser objeto de legalização, através de diploma como aconteceu com o registo de execuções (cf. Artigo 28.º n.º 2 da Lei 67/98) ou por controlo prévio da CNPD”.

⁶⁸ A confirmar esta apreciación están los comunicados de prensa del Ministério das Finanças e da Administração Pública, previos y posteriores a la implementación de la medida, donde siempre se hace referencia a la autorización de la CNPD y al cumplimiento de las garantías procesales impuestas por ésta.

⁶⁹ Como hemos observado, el proyecto de modificación del artículo 64º LGT, informado por la CNPD, es prácticamente igual, en su redacción, al aprobado y actualmente en vigor.

⁷⁰ Comunicado disponible en www.min-financas.pt. En comunicado previo, de 12 de julio de 2006, se había informado el inicio por parte de la Administración Fiscal de la audiencia de los contribuyentes para los efectos de la publicación de la lista de deudores.

en la petición de autorización dirigida a la CNPD y que ésta, en su momento, calificó como satisfactorias por su amplitud y nivel de detalle. Da la impresión que el criterio que ahora se anuncia es un poco más restrictivo (o se paga o se presta garantía idónea). Sin querer hacer pronósticos, será este el tema que más conflictos y diferencias puede generar. Por lo pronto, es en definitiva la CNPD la llamada a fiscalizar el cumplimiento de las condiciones de tratamiento definidas. También en el ámbito de la decantación de las situaciones de exclusión, aparece en el n° 4 del comunicado, una mención directa y precisa a la prescripción extintiva. En efecto, se dice que la exclusión de deudores de la lista por motivo de prescripción de la deuda sólo se producirá cuando ésta fuere declarada en cada proceso en los términos de la ley.

Sobre las medidas de precaución, se coloca especial énfasis en el cumplimiento de la garantía de citación y audiencia previa del contribuyente (hay una enumeración de actuaciones realizadas en este sentido por la Administración, entre las cuales: notificaciones antes y durante el proceso de ejecución; notificación del proyecto de inclusión en la lista de deudores; envío de 2.251 mensajes por e-mail anunciando la medida; contactos telefónicos en los casos en que el número era conocido; cartas aviso – en algunos casos – cuando se realizaba el embargo; disposición de una línea de atención telefónica; la creación de un sistema de alertas en el sitio de Internet de la DGCI que avisa a los contribuyentes la inminencia de la publicación, etc.). En esta misma línea se deja constancia, que no fueron incluidos los contribuyentes cuyas notificaciones para audiencia previa fueron devueltas.

En cuanto a la eficiencia de la medida, sin ofrecer cifras concretas, se indica que para evitar la inclusión en listas de deudores, diversos contribuyentes notificados regularizaron su situación tributaria pagando o prestando garantía.

En fin, en el documento que analizamos, se encuentra una breve exposición de las diversas fases del proceso de tratamiento y cruzamiento de datos de los cuales resultó la lista que en definitiva se publicó. Advirtiendo, de paso, que las listas se irían actualizando progresivamente en la medida que se fuesen agotando las mismas etapas.

En materia de implementación de la medida, no podemos soslayar una breve mención, al texto/comunicación de la *Direcção Geral dos Impostos*, titulado “Lista de Devedores”⁷¹, que sirve de preámbulo al acceso a las listas propiamente tales. En éste se insiste en muchas de las cuestiones ya comentadas (especialmente el cumplimiento de las medidas de seguridad y la prohibición de reproducción y utilización de la información para fines diferentes de los previstos en las normas legales). Con todo, no se desaprovecha la oportunidad para continuar precisando las situaciones susceptibles de ser incluidas en las listas. En efecto, se establece la siguiente aclaración: “*Nos casos em que o devedor constante da lista tenha falecido no decurso do processo de execução fiscal, as listas foram elaboradas tendo em conta que este prossegue contra os seus sucessores*”. Por último, digamos que los escalones respectivos de las deudas, están estructurados distinguiendo entre personas singulares y personas colectivas.

3.5 Eficacia de la medida: análisis de las primeras cifras

Si bien no se conocen todavía cifras sobre la incidencia en la recaudación efectiva que está teniendo la publicación de la lista de deudores, transcurridos los primeros meses desde su inicio, existen algunos indicadores que revelan importantes cuestiones para ir introduciéndose en el análisis sobre la eficacia de la medida.

Una primera constatación en tal sentido es que la Administración Fiscal portuguesa desarrolla sus actividades en función del cumplimiento de metas anuales de cobranza de deudas fiscales (fijada para el año 2006 en 1.500 millones de euros). Pues bien, la publicación de deudores fue concebida desde el principio

⁷¹ Disponible en www.e-financas.gov.pt/de/pubdiv/de-devedores.html

como un paso más para alcanzar dicho objetivo, es decir, como una de las tantas acciones coercitivas de cobranza desarrolladas por la autoridad fiscal⁷².

Interesante, además, es la distinción que puede trazarse desde ya entre la eficacia que tienen los trámites procesales previos a la divulgación (garantías de notificación, participación o audiencia previa, etc.) y la eficacia posterior a la publicación propiamente dicha. Se podrá decir que todo forma parte de un mismo procedimiento y que la publicación es una especie de actividad final, incluso que esta última tiene eficacia disuasoria, pero lo cierto es que comienza a apreciarse una línea tendencial de conducta distinta de los deudores sea que se trate del momento anterior o posterior a la divulgación.

Intentemos explicar este fenómeno con números. Tomemos los datos del Comunicado de prensa del Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 29 de septiembre de 2006⁷³, por el cual se informa de la actualización de la lista de deudores publicada en julio (incluye 500 nuevos deudores). En el mismo se indica que hasta ese momento han sido seleccionados 8.091 deudores en condiciones de publicar. De este universo fueron notificados 5.765 para efectos del derecho de audiencia previa, habiéndose confirmado la recepción de las notificaciones en el caso de 3.464 contribuyentes. Ahora bien, hay un número de deudores notificados (564) que “efectuaram pagamentos, evitando a respectiva inclusão na Lista”. Esto, sin duda, denota algún grado de eficacia preventiva de tales procedimientos.

Ahora bien, nada se dice en el mismo Comunicado sobre los deudores – si es que los hay – que habiendo entrado en la Lista regularizaron posteriormente su situación y salieron de la misma (salvo que la salida se producirá en la medida que la deuda sea pagada). Veamos si el seguimiento que han hecho los medios de comunicación sobre la medida nos arroja alguna luz al respecto.

En la edición del día 15 de noviembre de 2006, el *Diário Económico* incluye, a propósito de la última actualización de las listas que se verificó el 2 de noviembre, un artículo titulado “Listas de devedores com poucas mudanças”⁷⁴. En términos generales, se indica que los deudores con montos más elevados de deudas continúan con su situación pendiente de regularización. Diferente – se agrega – es el comportamiento en los niveles inferiores, donde se registra (sin ofrecer cifras) el mayor descenso. En cuanto a las empresas se entregan datos más concretos, en orden a que “as duas únicas saídas [da lista do Fisco] verificam-se no patamar inferior (dívidas entre os 100 mil e os 250 mil euros), que tem agora 137 nomes. Os restantes níveis mantiveram-se inalterados”. Otro aspecto que se destaca en dicha noticia es que la mayor cantidad de contribuyentes publicados son personas singulares, especialmente, en el nivel más bajo (que va de los 50.000 a los 100.000 euros). Pensamos que esta tendencia puede acentuarse si se confirma lo que la autoridad fiscal viene anunciando – en algunos de los Comunicados ya citados –, en orden a que se ampliaran los criterios (es decir, se reducirán los montos de deudas) para los efectos de inclusión en las listas⁷⁵.

Un último dato. Según el *Jornal de Notícias* (edición de 03 de octubre de 2006) en los dos primeros meses de aplicación de la medida, consiguieron salir o “apagar” su nombre de las listas por pago de la deuda, un total de 58 contribuyentes. Con anterioridad, el mismo medio (edición de 01 de septiembre de 2006), bajo el título “Devedores: Só uma empresa saiu da lista”, había informado que después de un mes de iniciada la publicación de las deudas fiscales, se registraba una disminución (o sea, salieron de las listas) 8 deudores, de los cuales tan sólo uno era sujeto pasivo colectivo.

⁷² Así se puede leer en el citado Comunicado de prensa de 12 de julio de 2006. También en el Comunicado titulado “Cobrança coerciva de dívidas fiscais e coimas cobradas pela DGCI superam 1.000 milhões de euros”, de fecha 24 de agosto de 2006.

⁷³ Comunicado disponible en www.min-financas.pt

⁷⁴ Se mencionan como fuentes datos de los Ministérios das Finanças e do Trabalho e Segurança Social.

⁷⁵ Recordemos que inicialmente – y hasta ahora – constan en las listas las personas singulares con deudas iguales o superiores a 50.000 euros y las personas colectivas con deudas iguales o superiores a 100.000 euros.

Así, pareciera que una primera fase serán más los contribuyentes que entren que los que salgan de las listas, lo cual, hasta cierto punto, es natural, pero también puede llegar a producirse el fenómeno de crear una gran cartera de deudas publicadas e incobrables.

4. La experiencia chilena en materia de publicación de listas de deudores tributarios

4.1 Algunas cuestiones jurídico-institucionales previas

Para comprender el análisis que se realizará sobre la publicación de listas de deudores tributarios en Chile, estimamos en extremo conveniente hacer antes algunas consideraciones de carácter general sobre aspectos diversos del sistema jurídico- institucional.

i) Forma de Estado. El Estado de Chile es unitario, esto es, su organización se asienta sobre la existencia de un solo centro de poder que se impone exclusiva e igualitariamente en todo el territorio nacional. Este último se divide en regiones. Ahora bien, según el inciso 2º del artículo 3 de la CPR: “*La administración del Estado será funcional y territorialmente descentralizada, o desconcentrada en su caso, de conformidad con la ley*”.

ii) Estado de Derecho y principio de legalidad y juridicidad de la actuación de la Administración. El Estado y sus órganos se encuentran sometidos en su actuar a la ley y al Derecho. Una de las manifestaciones de este principio es la existencia de organismos encargados de controlar la legalidad de la actuación administrativa, en el caso chileno, como veremos, particularmente, la Contraloría General de la República y los Tribunales de Justicia. Ahora bien, sabemos que la doctrina distingue dos tipos de vinculaciones: la vinculación negativa y la vinculación positiva. Conforme la primera, la ley opera como un límite externo a una básica libertad de determinación (poderes discrecionales) de la Administración. En el segundo caso, es necesario preguntarse si existe alguna norma que admita la actuación administrativa, es decir, la ley (y, en términos más amplios, la Constitución) actúa no sólo como límite, sino también como presupuesto habilitante de la actuación administrativa. De este modo, se garantiza la sujeción de los órganos del Estado al imperio del Derecho y la juridicidad de sus actuaciones. En general, este último parece ser el significado otorgado por las normas constitucionales (artículos 6º y 7º de la CPR⁷⁶), en las cuales, por lo demás, se señalan las consecuencias en caso de infracción. En cuanto a la actividad administrativa de publicación de deudores tributarios morosos, pensamos, por tanto, que como la Administración Tributaria no ésta al margen de estos principios, actuará conforme a Derecho siempre que el ordenamiento jurídico permita dicha acción, mediante una regulación legal adecuada tanto en lo formal como en lo material, especialmente, en lo que respecta al título habilitante y condiciones para el ejercicio de la función.

⁷⁶ “Artículo 6. Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República.

Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.”

“Artículo 7. Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Cualquier acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”.

iii) *Funciones del Tribunal Constitucional (arts. 92 y ss. CPR)*. Hasta la reciente reforma constitucional materializada por Ley n° 20.050, publicada en el Diario Oficial de 26 de agosto de 2005, y que en algunos de sus aspectos sólo entró en vigor transcurridos seis meses desde dicha fecha⁷⁷, el Tribunal Constitucional (TC) chileno se caracterizaba fundamentalmente por ejercer un control *a priori* o preventivo de constitucionalidad de las leyes y de otras normas antes de su promulgación⁷⁸. No podía, por ello, en general, ser calificado – comparado con las experiencias de otros sistemas – como un tribunal de resolución de conflictos concretos en la aplicación de normas. Pues bien, a partir de la revisión constitucional en cuestión – y en la práctica desde avanzado el primer semestre de 2006 – el TC incrementó de manera considerable sus competencias⁷⁹, particularmente, al pasar a ser el órgano titular para conocer y resolver las nuevas *acciones de inaplicabilidad*⁸⁰ e *inconstitucionalidad*. El antecedente en el primer caso, al menos en parte, era el antiguo artículo 80 que confería a la Corte Suprema la facultad para declarar inaplicable para casos particulares todo precepto legal contrario a la Constitución⁸¹. O sea, la reforma importa un traspaso de competencias. Más novedosa todavía, aunque en estrecha relación con la declaración de inaplicabilidad, es la atribución que contempla el numeral 7° del artículo 93 CPR, que permite al TC de oficio o a petición de cualquier interesado (“habrá acción pública para requerir” reza la norma) resolver por la mayoría de los cuatro quintos de sus integrantes en ejercicio, la inconstitucionalidad de un precepto legal previamente declarado inaplicable por el mismo Tribunal para un caso particular. De esta forma, la declaración de inaplicabilidad de una norma para un caso concreto es *condicio sine qua non* para la procedencia de la *acción de inconstitucionalidad* y el primer escalón para la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos legales contrarios a la Constitución⁸². Dos mecanismos,

⁷⁷ Entre estos, principalmente, los relativos a las nuevas funciones del Tribunal Constitucional.

⁷⁸ Un ejemplo de lo que decimos es precisamente la Sentencia Rol n° 290, de 04 de agosto de 1999, por la cual el TC se pronuncia antes de su promulgación, a petición del Senado, sobre la constitucionalidad del proyecto de ley sobre protección de la vida privada o protección de datos de carácter personal (actual Ley n° 19.628). El examen se centra en el artículo 16 del mismo proyecto de ley, en el que estatuye un procedimiento de amparo de los derechos de los titulares de datos para el caso en que los responsables de los registros o bancos de datos no se pronuncien o denegaren la solicitud de información, modificación, cancelación o bloqueo de los mismos. Se concluye que el precepto en cuestión y otros a los que extendió el control, no eran contrarios a la Constitución.

⁷⁹ Con todo, como puede apreciarse en el debate de las comisiones parlamentarias, la idea predominante que inspira la reforma no es abrir una gran puerta por donde entren un sinnúmero de controversias, ni mucho menos un sistema de revisión de las sentencias de los Tribunales ordinarios, como en la práctica, se expresa, ocurre, en cierto modo, en el sistema español.

⁸⁰ Conforme el artículo 93.- de la Constitución, son atribuciones del Tribunal Constitucional: “6° Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”. De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 11° del mismo artículo 93, los requisitos de admisibilidad de la cuestión, son los siguientes: verificación de la existencia de una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial; que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución del asunto; que la impugnación esté fundada razonablemente; que se cumplan los demás requisitos que establezca la ley. Naturalmente que una vez deducida y admitida la acción, el TC tendrá que calificar que efectivamente concurren las condiciones de procedencia, especialmente, que se trata de un precepto legal en sentido estricto, y que el mismo es, en la forma o en el fondo, contrario a la Constitución. En fin, la acción puede ser planteada por cualquiera de las partes en la gestión pendiente o por el juez que conoce del asunto.

⁸¹ El derogado artículo 80 de la CPR establecía: “La Corte Suprema, de oficio o a petición de parte, en las materias de que conozca, o que le fueren sometidas en recurso interpuesto en cualquier gestión que se siga ante otro tribunal, podrá declarar inaplicable para esos casos particulares todo precepto legal contrario a la Constitución. Este recurso podrá deducirse en cualquier estado de la gestión, pudiendo ordenar la Corte la suspensión del procedimiento”. Esta garantía era conocida como *recurso de inaplicabilidad*. Según la disposición decimoquinta transitoria de la Constitución, los procesos de inaplicabilidad iniciados ante la Corte Suprema con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen, seguirán siendo de conocimiento y resolución de dicha Corte hasta su completo término.

⁸² La Constitución de la República Portuguesa confiere al Tribunal Constitucional (artículo 281.3) la facultad para apreciar y declarar con fuerza obligatoria general la inconstitucionalidad o la ilegalidad de cualquier norma, desde que haya sido juzgada por el mismo Tribunal inconstitucional o ilegal en tres casos concretos (*fiscalização abstracta da constitucionalidade e da legalidade*). Consignemos que en la discusión de la reforma de la Constitución chilena que acabó por conferir las nuevas competencias al TC,

entonces, que darán que hablar en materia tutela de derechos y garantías de los contribuyentes⁸³. En suma, en la actualidad, en lo que a atribuciones se refiere, el TC ejerce controles tanto preventivos como represivos.

iv) Contraloría General de la República. Es un organismo autónomo del Estado, de rango constitucional (Capítulo X CPR, arts. 98 y ss.). Se trata de algo más que un mero Tribunal de Cuentas que controla la legalidad financiera⁸⁴ (fiscaliza el ingreso y la inversión de los fondos fiscales, municipales y de los demás organismos y servicios que determinen las leyes; examina y juzga las cuentas de las personas que tengan a su cargo bienes fiscales, municipales y de los demás organismos y servicios que determinen las leyes; lleva la contabilidad general de la Nación, etc.), dado que su principal función es la de ejercer el control de legalidad de los actos de la Administración. Competencia que ejerce *tomando razón* (acto jurídico administrativo por el cual la Contraloría General de la República señala que la actuación administrativa se encuentra conforme a la Constitución y a las leyes) o *representando* la ilegalidad de los decretos y resoluciones, como asimismo, de los Decretos con Fuerza de Ley (éstos deberán ser representados

y en que se consideraron explícitamente como antecedentes las experiencias de “Derecho Comparado” de Alemania, Colombia, Costa Rica, España, Francia e Italia, hubo, sin embargo, opiniones – nos parece – más próximas al referido criterio de la Constitución portuguesa, por lo menos, en lo que respecta a la cantidad de sentencias requeridas para la declaración de inconstitucionalidad. En efecto, como consta en informe de discusión en el Senado, el Ministro señor Eugenio Valenzuela Somarriva, integrante del TC y convidado a participar en el estudio de la reforma, expresó, entre otras cosas, que *“El recurso de inaplicabilidad, (...), debería pasar al Tribunal Constitucional dividido en dos tipos de acciones, una de inaplicabilidad y otra de inconstitucionalidad. La acción de inaplicabilidad pasaría en los mismos términos en que está concebida actualmente en el artículo 80. Vale decir, el Tribunal, en los casos que conozca o que le fueran sometidos en recurso interpuesto en cualquier gestión, puede declarar inaplicable un precepto legal que sea contrario a la Constitución. Esto lo conocería el Tribunal en sala, pero después de tres fallos uniformes en recursos de inaplicabilidad distintos, nacería la segunda acción, que es la de inconstitucionalidad. Es decir, después de tres fallos uniformes se podría pedir la inconstitucionalidad de la ley, lo cual traería como consecuencia que ésta quede sin efecto con carácter general”.* (Cf. Primer Informe de la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia y Reglamento del Senado, de 06 de noviembre de 2001, contenido en Boletines n.ºs. 2.526-07 y 2.534-07). Ahora bien, no obstante que durante gran parte de la tramitación del proyecto de reforma (incluso hasta pocos meses antes de su aprobación) las propuestas de redacción de la norma se inclinaban hacia la exigencia de “tres fallos uniformes”, en definitiva, primó el criterio de la necesidad de sólo una sentencia de inaplicabilidad previa, sin perjuicio, como es obvio, de los demás requisitos de admisibilidad que deberá establecer la ley.

⁸³ Baste, para confirmar este aserto, constatar que una parte importante de las sentencias en materia de inaplicabilidad pronunciadas por el TC durante el año 2006 (disponibles en www.tribunalconstitucional.cl) se refieren a normas tributarias, ninguna de ellas, eso sí, sobre la publicación o comunicación de deudas tributarias. En todos los casos, la norma legal cuestionada y declarada inaplicable es el artículo 116 del Código Tributario, relativo a la delegación de las facultades de conocer y resolver los reclamos tributarios por parte de los Directores Regionales del SII. Sin embargo, llama la atención que cumpliéndose las condiciones (existencia de declaración de inaplicabilidad previa) para el ejercicio de la mencionada competencia otorgada por el n.º 7 del artículo 93 de la CPR, el TC no haya declarado de oficio la inconstitucionalidad *erga omnes* de dicho artículo 116. Seguramente, entre las razones, el hecho de que no exista – aunque no sea necesario – un criterio unánime entre los ministros del TC, como asimismo, la circunstancia de encontrarse en trámite parlamentario un proyecto de ley que pretende modificar y actualizar el sistema de justicia tributaria.

⁸⁴ Según RÍOS constituye “el control de legalidad de los actos de la Administración, sello distintivo de nuestra Contraloría General de la República (C. G. R.)”. Desde la perspectiva de su creación y motivaciones – agrega – “que puede sostenerse que la C. G. R. es un órgano diseñado – a partir de 1927 – a la medida exacta de los requerimientos de la nación chilena para construir su propio Estado de Derecho”. En otras palabras, tal autor quiere destacar la originalidad del órgano (que sólo existe en algunos países de América Latina y que no tiene correlato en Europa), ya que no controla única y exclusivamente la legalidad financiera pública (RÍOS, Lautaro, “La Contraloría General en el Estado de Derecho”, *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, n.º 178, 1985, pp. 87-90).

Hay autores que critican el “...énfasis en el control de legalidad y el paso a un segundo plano del control fiscal” y destacan la necesidad de un rediseño de la Contraloría que se oriente a salvar las insuficiencias en la protección del interés de la hacienda pública, esto es, de la legalidad del gasto público (*Vide* ALDUNATE LIZANA, Eduardo, “La Evolución de la Función de Control de la Contraloría General de la República”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXVI, 2005, pp. 19-30).

cuando contravengan la ley delegatoria o sean contrarios a la Constitución). Entre sus funciones también se cuenta la de emitir dictámenes⁸⁵ a petición de parte o autoridades sobre cuestiones relativas a la función y actuaciones administrativas, “para los efectos de la correcta aplicación de las leyes y reglamentos que los rigen”⁸⁶. Por ende, constituye fuente de jurisprudencia administrativa, la cual, naturalmente, es vinculante para la Administración, pero no así – por lo menos directa y absolutamente – para los ciudadanos ni para los Tribunales.

v) *Servicio de Impuestos Internos (SII)*. Es el órgano de la Administración encargado de la gestión de los impuestos internos establecidos o que se establecieron, entendida como aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Depende del Ministerio de Hacienda y, por ende, pertenece a la Administración Central del Estado, ejerciendo su actividad en forma funcional y territorialmente desconcentrada. Su estructura orgánica está compuesta por una Dirección Nacional encabezada por el Director Nacional, funcionario de la exclusiva confianza del Presidente de la República y que tiene entre sus prerrogativas la importante misión de interpretar administrativamente las normas tributarias, la cual es vinculante para los funcionarios del Servicio. Dicha Dirección Nacional la integran, además, varias subdirecciones y departamentos establecidos según criterios de especialidad. Completan la estructura del Servicio las Direcciones Regionales.

vi) *Tesorería General de la República*. Es un órgano distinto del SII, pero igualmente dependiente del Ministerio de Hacienda. Se trata de la entidad administrativa que tiene confiada la misión de la recaudación de los tributos. Expresado en otras palabras, efectuar la cobranza coactiva sea judicial, extrajudicial o administrativa de los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones, así como otros créditos de que el Estado sea titular. Pero no sólo recauda, también es responsable del sistema de administración de fondos públicos. De esta forma, nos encontramos frente a un modelo de Administración tributaria – sin perjuicio de las necesarias coordinaciones – estructurado sobre la base del principio de separación inter-órganos (dualidad administrativa), de clara inspiración francesa, en que, por un lado, existe un servicio que fiscaliza y “liquida” los tributos (SII) y, por el otro, uno que los recauda⁸⁷. En lo orgánico esta entidad administrativa está estructurada en una Tesorería General, Tesorerías Regionales y Tesorerías Provinciales.

vii) *El recurso o acción de protección de derechos y garantías constitucionales*. Sin duda, uno de los mecanismos destacados en materia de tutela de derechos y garantías constitucionales tributarias de los ciudadanos, es el denominado *recurso o acción de protección*, contemplado en el artículo 20 CPR⁸⁸, y definido por la doctrina como “una acción cautelar o tutelar, esto es, un mecanismo preventivo y correctivo que la Constitución franquea a toda persona, en orden a hacer eficaz la protección, ejercicio, y actualización plenos de los derechos y garantías que el mismo Texto Fundamental reconoce y consagra, cuando tales garantías y derechos se encuentran privados, perturbados, o amenazados por actos u omisiones arbitrarios y/ o ilegales, todo ello en orden a restablecer prontamente el imperio del derecho y otorgar debido

⁸⁵ En el inciso 3º del artículo 5º de su Ley Orgánica (Decreto n° 2421, de 1964 y sus modificaciones posteriores) así se estatuye: “En los casos en que el Contralor informe a petición de parte o de jefaturas de Servicio o de otras autoridades, lo hará por medio de dictámenes”.

⁸⁶ Cf. Artículo 6º de la Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República.

⁸⁷ No significa que las fronteras de los ámbitos de competencias entre y uno sean completamente nítidas, encontrándose casos en que los contribuyentes no los diferencian en sus funciones. En efecto, hay recursos de protección contra actos recaudatorios dirigidos contra ambos Servicios, cuando en estricto rigor, la autoridad agravante en exclusivo ha sido la Tesorería (*Vide infra* fallo de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol IC n° 751-2002, de 07 de agosto de 2003, que excluyó de responsabilidad al SII).

⁸⁸ “Artículo 20.- El que por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales, sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías establecidos en el artículo 19, (...) podrá ocurrir por sí o por cualquiera a su nombre, a la Corte de Apelaciones respectiva, la que adoptará de inmediato las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes”.

*amparo al sujeto pasivo del agravio, sin perjuicio de conservar incólumes los recursos judiciales ordinarios que procedan*⁸⁹. O sea, por medio de este recurso se persigue otorgar una respuesta inmediata al afectado (*v. g.* contribuyente), cuando se le priva, perturba o amenaza en el legítimo ejercicio de sus derechos constitucionales. Naturalmente – como veremos – los agraviantes pueden ser organismos públicos (como la Tesorería General de la República o el SII) y también entidades privadas. Digamos que esta acción cautelar, aún cuando haya sido concebida como extraordinaria y los Tribunales se esfuercen por recordarlo, en la práctica es un recurso bastante frecuente⁹⁰, dado que su procedimiento es mucho más breve en su tramitación y fallo en comparación con otros procedimientos (entre ellos, a no dudar, el del referido artículo 16 de la Ley sobre protección de datos de carácter personal⁹¹).

En efecto, sintéticamente, una vez interpuesto (incluso por telégrafo o télex) por el afectado o por cualquier persona en su nombre aunque no tenga mandato, ante la Corte de Apelaciones respectiva, se solicitará informe (por la vía más rápida y efectiva posible) a las personas, autoridades, órganos o entidades involucradas, sin perjuicio de otras diligencias o antecedentes que se puedan mandar traer, quedando una vez cumplidas en estado de sentencia. Antes de la dictación de la misma el Tribunal podrá decretar *orden de no innovar* (no hacer nada nuevo, dejar las cosas en el estado en que se encontraban en un determinado momento). De la sentencia de la Corte de Apelaciones respectiva, se puede recurrir de apelación ante la Corte Suprema. Ambos Tribunales deberán fallar dentro de quinto día hábil desde que el recurso se encuentre en estado de fallo, salvo en algunos casos en que deberán hacerlo dentro de segundo día hábil (cuando, por ejemplo, estén comprometidos derechos como la vida y la integridad física y psíquica de las personas). No obstante las bondades de esta acción constitucional, debemos, de igual modo, decir que tiene sus limitaciones no sólo respecto a las causales de procedencia, sino también en cuanto a sus efectos. En general, las Cortes pueden ordenar que se reestablezca el imperio del derecho, sancionar a los funcionarios o autoridades que no colaboren, etc., pero no resolverán el fondo de la cuestión (no se piense, por ejemplo, que las sentencias – como veremos más adelante – recaídas en recursos de protección acogidos en que la arbitrariedad o ilegalidad alegada estaba ligada al convenio de intercambio de información celebrado entre la Tesorería y DICOM ha implicado que el mismo quedase sin efecto).

⁸⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo y VARELA DEL SOLAR, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Ed. Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 1993, p. 7.

⁹⁰ Valga a este respecto la propia constatación que la Corte Suprema hizo ya en 1992 en las consideraciones generales del AUTO ACORDADO SOBRE TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE PROTECCIÓN DE GARANTÍAS CONSTITUCIONALES: “se ha consolidado como una acción jurídica de real eficacia para la necesaria y adecuada protección jurisdiccional de los derechos y garantías individuales sujetas a la tutela por este medio de protección constitucional”, agregando que por ello “ha podido apreciarse una utilización cada vez más creciente del mismo y por ende un progresivo aumento del volumen de ingresos de estos recursos”.

No obstante, conviene dejar registro que hay autores que entienden que hay un “estancamiento o marcha atrás en la real efectividad de esta acción” y es necesaria – especialmente en algunos aspectos – una urgente regulación legal del instituto (*Vide* en este sentido YAÑEZ RAMÍREZ, Ricardo, “Sobre la involución del Recurso de Protección”, *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, n° 202, 1997, pp. 121-131).

⁹¹ Cabe consignar que la existencia de este procedimiento especial ha servido de argumento en ocasiones para poner en duda la procedencia del recurso de protección en materia de protección de datos de carácter personal. Así, hay sentencias en recursos de protección que han resuelto que “... el actor debió seguir, en todo caso, respecto de la señalada recurrida el procedimiento estatuido en el antes indicado artículo 16 de la Ley N° 19.628, que debe entenderse prevalece sobre la vía excepcional constituida por la acción de protección” (Causa Rol n° 3558/2000, de la Corte de Apelaciones de Santiago, caratulada “Baeza Ovalle, Gonzalo contra Corp. Banca y Dicom Equifax”). Ahora bien, también hay fallos que se han pronunciado en sentido diverso, es el caso de la sentencia dictada por la misma Corte de Apelaciones, Rol n° 759/2001, caratulada “Valenzuela Figueroa, Margarita contra Dicom”, en que se observó lo siguiente: “Que aun cuando la Ley 19.628 contempla un procedimiento de reclamo, nada impide que quien se sienta afectado por lo actuado por los recurridos, pueda deducir un recurso de protección, de acuerdo con el artículo 20 de la Constitución Política de la República”.

viii) *Efectos de las sentencias judiciales.* En el ordenamiento jurídico chileno, por aplicación de la regla general contenida en el inciso 2º del artículo 3 del Código Civil, las sentencias judiciales no producen efectos generales, es decir, tienen autoridad relativa, sólo vinculan a las partes litigantes. Tal disposición es categórica: “*Las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciarán*”. De esta forma, ni siquiera las resoluciones del máximo Tribunal de la República (Corte Suprema) constituyen precedentes, aunque en ocasiones los tribunales inferiores tienden a seguir tales criterios y a invocar – como se apreciará – el argumento del precedente jurisprudencial del Supremo. Con todo, no olvidemos que en virtud de la reforma constitucional de 2005, las sentencias de inaplicabilidad pronunciadas por el Tribunal Constitucional, constituyen el antecedente necesario para una sucesiva declaración de inconstitucionalidad caracterizada por su fuerza obligatoria general.

ix) *La inexistencia de una Agencia o Comisión de Protección de Datos Personales.* El ordenamiento chileno no contempla – a diferencia de lo que acontece en Portugal y otros países europeos – una entidad administrativa independiente (llámese Comisión, Agencia, etc.) encargada de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias relativas a la protección de los datos personales y controlar su aplicación. La referencia más cercana de intervención de un órgano público (distinto de los tribunales), ejerciendo tan sólo una de las funciones típicas de organismos nacionales de protección de datos, la encontramos en el artículo 22⁹² de la citada Ley nº 19.628, que dispone que el Servicio de Registro Civil e Identificación (dependiente del Ministerio de Justicia) llevará un registro de los bancos de datos personales a cargo de organismos públicos, en el cual constará respecto de cada uno de ellos, el fundamento jurídico de su existencia, su finalidad, tipo de datos almacenados y descripción del universo de personas que comprende. Insistimos, dicho organismo se limita única y exclusivamente a llevar un registro de los bancos de datos personales cuyos responsables sean organismos públicos (que están obligados a la inscripción), con el objeto – a nuestro entender – de tener un catastro de la existencia de tratamientos públicos de datos de carácter personal, sus finalidades y la identidad del responsable. En otros términos, difundir y dar publicidad a la existencia de ficheros públicos con datos de carácter personal. Por otra parte, al tenor de la ley, el registro en cuestión, no se extendería a los bancos de datos cuyos responsables sean entidades privadas. Tampoco se aprecia que el referido Servicio tenga competencias para atender reclamaciones de los titulares de datos, para requerir medidas de corrección, ejercer potestad sancionatoria, para autorizar o restringir previamente la transferencia de datos, etc.

x) *Dicom.* Es una sociedad anónima que se dedica al rubro de administración de datos financieros y comerciales. En el año 1997 fue adquirida completamente por la multinacional EQUIFAX Inc., una empresa que se autocalifica como líder en servicios de información en Norteamérica, Europa y Asia. La tarea de DICOM consiste básicamente en informar al mercado de los incumplimientos financieros (incluyendo los fiscales) y comerciales de las personas naturales o colectivas. En todo caso, siendo la más importante (y la que aparece vinculada a un mayor número de conflictos) no es la única empresa que opera o ha operado en el rubro. A título ejemplar, pueden mencionarse las siguientes: *Sinacofi*, *SIISA* y *Databusiness*. En común tienen la naturaleza jurídica de *entes privados* (no forman parte de la Administración del Estado) dedicadas al tratamiento automatizado de datos personales y lucran a través de diferentes productos que estructuran y ofrecen a partir de ellos.

4.2 Colocación del problema (en especial el convenio de intercambio de información entre la Tesorería y Dicom)

⁹² El desarrollo reglamentario de esta norma se realizó por Decreto Supremo del Ministerio de Justicia nº 779/2000, publicado en el Diario Oficial de fecha 11 de noviembre 2000. La verdad, a nuestro juicio, no es mucho lo que aporta.

Las cuestiones institucionales anteriormente tratadas, son insuficientes todavía, para comprender en que términos está colocada la problemática de la publicación de deudores tributarios en Chile. Como veremos, no se discute si la Administración puede efectuar dicha publicación. En la práctica, desde hace años las listas o nóminas de deudores estaban disponibles al público en general en las dependencias de los Servicios de Tesorerías. Después, fueron incorporadas en la Página Web del mismo organismo⁹³, sin que tengamos antecedentes de grandes conflictos sobre dicha forma de proceder. Probablemente a la configuración de este estado de cosas haya contribuido la circunstancia de disponer el Código Tributario que:

“Artículo 169.- Constituyen título ejecutivo, por el solo ministerio de la Ley, las listas o nóminas de los deudores que se encuentren en mora, las que contendrán, bajo la firma del Tesorero Comunal que corresponda, la individualización completa del deudor y su domicilio, con especificación del período y de la cantidad adeudada por concepto de impuesto o de sanciones en su caso y del tipo de tributo, número en el rol si lo hubiere y de la orden de ingreso, boletín o documento que haga sus veces”.

Ahora bien, esta cierta tranquilidad al parecer se quiebra cuando la Tesorería General de la República decide suscribir con DICOM un convenio en virtud del cual ambas partes se comprometen al intercambio recíproco de información. De esta forma, la Tesorería se obliga a ceder información sobre los deudores tributarios morosos. Observemos que no se trata de un caso aislado de pactos entre Servicios públicos y empresas privadas del rubro. A modo de ejemplo, el “Contrato para la elaboración, administración, distribución y difusión del boletín de infractores a la legislación laboral y previsional”, celebrado el 19 de julio de 2000, entre la Dirección General del Trabajo y DICOM S.A.⁹⁴

Ampliándose de esta forma los actores y las intencionalidades (finalidades) del tratamiento (transmisión) de datos que suponía dicho convenio, era natural que sonaran algunas alarmas y comenzara (con intensidad variable) un debate sobre los límites al tratamiento de datos de carácter personal con trascendencia tributaria. Por ello, a continuación, abordaremos el marco legal vigente en Chile sobre la protección de la vida privada y de los datos de carácter personal.

4.3 La Ley sobre protección de la vida privada o protección de datos de carácter personal (n° 19.628/1999)

Si bien ya hemos tenido oportunidad de mencionar la ley que regula en Chile el tratamiento de los datos de carácter personal (publicada en el Diario Oficial de 28 de agosto de 1999), en lo que se refiere al mecanismo de tutela jurisdiccional para el caso de recusa o falta de pronunciamiento del responsable de una base de datos frente a la solicitud del titular de la información, como asimismo en lo relativo al no establecimiento en ella de una agencia de protección de datos, conviene que nos detengamos, sin entrar en grandes detalles, en algunos otros aspectos de relevo para la cuestión que estamos analizando.

En términos generales, se trata de un intento legislativo para enfrentar una problemática que tendía a agudizarse con el avance de las nuevas tecnologías de la información, nos referimos a la protección de los datos de carácter personal y la vida privada de las personas.

⁹³ En entrevista al *Diario Financiero*, titulada “Tresorería crea controversia al pasar a Dicom a los deudores”, publicada en edición de fecha 07 de noviembre de 2003, el propio Tesorero General de la República de la época, reconocía que antes de aplicar la medida de publicación analizada, los deudores tributarios desde hace tres años a esa fecha ya venían siendo publicados en la página Web de la Tesorería, agregando que el problema es “sólo que nuestra página no es consultada por todos los agentes económicos, a pesar de que algunos bancos igual estaban pidiendo certificados de deuda tributaria para cursar operaciones crediticias” (disponible en www.eldiario.cl).

⁹⁴ La referencia la hemos tomado de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, de fecha 29 de enero de 2001, que resolvió recurso de protección rol n° 320-2000.

Desde esta perspectiva, no se duda en considerarla un avance, incluso se la ha calificado de pionera en el contexto de América Latina, pero no por ello exenta de insuficiencias y defectos de gestación, los cuales se han manifestado especialmente con el transcurso del tiempo y con su aplicación práctica. Expresado en otras palabras, como el legislador chileno no estableció claramente desde un inicio los principios, definiciones, límites al tratamiento y mecanismos de seguridad (entre ellos, una garantía institucional) ha tenido que corregir recurriendo a la casuística, técnica que ha permitido enmendar algunos defectos, pero no resolver sus limitaciones e inconsistencias de fondo. En términos coloquiales, si se nos admite, es una técnica que permite tapar hoyos, pero no mejorar sustantivamente la calidad del asfalto ni impedir que aparezcan nuevos y más profundos baches.

Manifestación de esta técnica correctiva casuística es la Ley n° 19.812 (modificatoria de la anterior Ley), publicada el Diario Oficial de 13 de junio de 2002. Se trata de una Ley bastante corta en extensión (dos artículos y tres normas transitorias), conocida vulgarmente como “Ley Dicom”, porque su objetivo era colocar, precisamente, ciertos límites a la utilización de datos relativos a obligaciones de carácter económico, financiero, bancario o comercial, los cuales constituyen el principal objeto de tratamiento de dicha empresa y de otras de su rubro. Aunque parezca anecdótico, entre otras medidas, en esta Ley se prohíbe la comunicación de la información relacionada con las deudas contraídas con empresas públicas o privadas que proporcionen servicios de electricidad, agua, teléfono y gas.

Otra cuestión a destacar de dicho cuerpo legal modificatorio, es que armonizó los plazos (pasó de 7 a 5 años) relativos al tratamiento de datos con los términos comunes de prescripción extintiva, como asimismo, con los efectos que producen otras formas de extinción de las obligaciones (así, por ejemplo, antes no era suficiente el pago de la deuda para que cesase la comunicación de datos relativos a esa obligación, había que esperar que transcurriesen tres años).

No obstante este esfuerzo legislativo, somos de la opinión que los límites y cesión de los datos de carácter personal están insuficientemente tratados en el ordenamiento chileno.

Veamos entonces algunos tópicos de la legislación chilena en este ámbito.

Comencemos diciendo que no hay una mención expresa al principio de reserva de la vida privada y de los datos de carácter personal. Es verdad, en todo caso, que después de establecer el principio de libre tratamiento de datos, dispone que éste deberá realizarse en forma legal y con pleno respeto de los derechos fundamentales de los titulares de datos y de las facultades que la ley les reconoce.

Enseguida, observemos que el legislador chileno también opta por un entendimiento amplio de *tratamiento de datos*, que por constituir – como se verá – un concepto de referencia argumentativa, estimamos conveniente reproducir:

“Artículo 2.- Para los efectos de esta ley se entenderá por:

o) *Tratamiento de datos, cualquier operación o complejo de operaciones o procedimientos técnicos, de carácter automatizado o no, que permitan recolectar, almacenar, grabar, organizar, elaborar, seleccionar, extraer, confrontar, interconectar, disociar, comunicar, ceder, transferir, transmitir o cancelar datos de carácter personal o utilizarlos en cualquier forma”.*

En el mismo plano de las definiciones, no menos importantes resultan las relativas a *datos de carácter personal* o *datos personales*, *datos sensibles* y *titular de los datos* (mismo artículo, letras *f*), *g*) y *ñ*), respectivamente). En el primer caso, se entiende que son aquellos relativos a cualquier información concerniente a “personas naturales”, identificadas o identificables. Después, son *datos sensibles* aquellos datos personales que se refieren a las características físicas o morales de las personas, tales como hábitos personales, el origen racial, las ideologías y opiniones políticas, las creencias o convicciones religiosas, los estados de salud físicos o psíquicos y la vida sexual. En fin, el *titular de los datos* es la “persona natural” a la que se refieren los datos de carácter personal.

Dos comentarios, al menos, nos sugieren estas definiciones legales.

El primero es que se excluye de la protección a las personas jurídicas o colectivas, no son consideradas titulares de datos de carácter personal.

El segundo, que a diferencia – recordemos – de la definición de tratamiento de datos sensibles que contempla la legislación portuguesa, el legislador chileno no consideró expresa y directamente que debía comprenderse en esta categoría los *datos personales relativos a la vida privada*.

Además de estas disposiciones generales de la Ley nº 19.628, contenidas en su Título Preliminar, el mismo cuerpo normativo consta de cinco Títulos y dos disposiciones transitorias: *Título I De la utilización de los datos personales; Título II De los derechos de los titulares de datos; Título III De la utilización de datos personales relativos a obligaciones de carácter económico, financiero, bancario o comercial; Título IV Del tratamiento de datos por organismos públicos; Título V De la responsabilidad por las infracciones a esta ley.*

Con respecto al primer Título, se puede decir que trata fundamentalmente – y en términos bastante generales – de las condiciones en que podrá efectuarse el tratamiento de datos, es decir, de la autorización del titular, su forma y los casos de excepción en que no se requiere autorización (que atendido el desenvolvimiento posterior acaba siendo la regla). También se estatuye en el sentido de que la utilización de la información deberá estar dirigida para los fines que fue recolectada. En fin, que la información que se trate deberá ser exacta, actualizada y responder con veracidad a la situación real del titular de los datos.

En cuanto a los derechos de los titulares de datos (Título II), no estamos en presencia de un catálogo muy extenso: derecho a información; derecho a modificación de los datos erróneos, inexactos, equívocos o incompletos; derecho a la eliminación o bloqueo de los datos cuando el almacenamiento carezca de fundamento legal o los mismos hubiesen caducado; el derecho a recurrir – como ya mencionamos – al juez de letras en lo civil y demás instancias de apelación en caso que el responsable del registro denegare o no se pronunciare sobre la solicitud del titular requirente. Constatemos que se establece un límite a tales derechos: no podrán ejercerse “cuando ello impida o entorpezca el debido cumplimiento de las funciones fiscalizadoras del organismo público requerido, o afecte a la reserva o secreto establecidos en disposiciones legales o reglamentarias, la seguridad de la Nación o el interés nacional” (art. 15°).

Sobre el Título III algo hemos dicho, al tratarse de aquel que en mayor medida fue modificado (casi exclusivamente) por la citada Ley nº 19.812, especialmente, sus artículos 17 y 18, cuyo tenor actual es el siguiente:

“Artículo 17.- Los responsables de los registros o bancos de datos personales sólo podrán comunicar información que verse sobre obligaciones de carácter económico, financiero, bancario o comercial, cuando éstas consten en letras de cambio y pagarés protestados por falta de fondos, por haber sido girados contra cuenta corriente cerrada o por otra causa; como asimismo el incumplimiento de obligaciones derivadas de mutuos hipotecarios y de préstamos o créditos de bancos, sociedades financieras, administradoras de mutuos hipotecarios, cooperativas de ahorros y créditos, organismos públicos y empresas del Estado sometidas a la legislación común, y de sociedades administradoras de créditos otorgadas para compras en casas comerciales. Se exceptúa la información relacionada con los créditos concedidos por el Instituto Nacional de Desarrollo Agropecuario a sus usuarios.

También podrán comunicarse aquellas otras obligaciones de dinero que determine el Presidente de la República mediante decreto supremo, las que deberán estar sustentadas en instrumentos de pago o de crédito válidamente emitidos, en los cuales conste el asentimiento expreso del deudor u obligado al pago y su fecha de vencimiento. No podrá comunicarse la información relacionada con las deudas contraídas con empresas públicas o privadas que proporcionen servicios de electricidad, agua, teléfono y gas”.

No se desprende del tenor de esta disposición (especie de catálogo de la información que se puede tratar) que las empresas especializadas en el tratamiento de datos estén autorizadas para comunicar información que verse sobre obligaciones de carácter tributario.

El artículo 18, como dijimos, armoniza los plazos de tratamiento de datos con los de prescripción y con los efectos que producen los modos de extinción de las obligaciones en general:

“Artículo 18.- En ningún caso pueden comunicarse los datos a que se refiere el artículo anterior, que se relacionen con una persona identificada o identificable, luego de transcurridos cinco años desde que la respectiva obligación se hizo exigible. Tampoco se podrá continuar comunicando los datos relativos a dicha obligación después de haber sido pagada o haberse extinguido por otro modo legal. Con todo, se comunicará a los tribunales de Justicia la información que requieran con motivo de juicios pendientes”.

Corresponde ahora examinar el Título IV, a nuestro juicio, uno de los más polémicos, confusos y precarios en su configuración⁹⁵, particularmente, por el tenor de su artículo 20, el cual está, según se apreciará, en el centro de la problemática que estudiamos:

“Artículo 20.- El tratamiento de datos personales por parte de un organismo público sólo podrá efectuarse respecto de las materias de su competencia y con sujeción a las reglas precedentes. En estas condiciones, no necesitará el consentimiento del titular”.

Una de las reglas precedentes complementaria de esta última disposición, es la que define a los organismos públicos (artículo 2.- letra k))⁹⁶, importante porque comprende a los órganos que constituyen la Administración tributaria chilena (SII y Tesorería). Precedente es también la regla del artículo 17. ¿Los órganos públicos deben sujetarse a ella? Veremos más adelante que este es uno de los argumentos usados para cuestionar la legalidad del actuar de la Tesorería comunicando información de carácter tributario. Por último, el Título V (cuyo único artículo es el 23), regula el derecho a la indemnización por el daño patrimonial y moral que origine un tratamiento indebido de los datos personales.

4.4 Dictamen n° 25.336 de la Contraloría General de la República

Con fecha 8 de julio de 2002 la Contraloría a solicitud de la Tesorería General de la República dictaminó que este último Servicio podía “suscribir convenios con empresas especializadas en información para dar a conocer los deudores morosos en el pago de sus tributos o derechos y a la vez recibir antecedentes sobre deudores de créditos del sector público que esas empresas manejan”.

Conviene que nos detengamos en las razones del Órgano Contralor. En general, éstas giran preferentemente en torno a la idea de que la medida “contribuye al mejor cumplimiento de la función recaudadora que le asigna la ley [a la Tesorería], impidiendo de esa manera la evasión en el pago de los tributos que generan recursos al Estado”.

Pero antes de avanzar en el análisis detallado de las consideraciones de la Contraloría, algunas palabras sobre la fundamentación de la solicitud del Servicio de Tesorerías.

En primer término, por supuesto, el interés fiscal, en el sentido de recaudación eficiente y oportuna: “Expresa la recurrente [se expone en el mismo dictamen] que el mencionado servicio, para cumplir en forma más oportuna y eficaz su labor de cobranza de las deudas que mantienen los contribuyentes morosos, con el consiguiente aumento de la recaudación efectiva, en beneficio del interés fiscal, estima que podría acceder a la información patrimonial y comercial que respecto de tales deudores mantienen las empresas dedicadas a prestar servicios de información, antecedentes que éstas suministrarían desde sus bancos de datos”.

Por otra parte, la Tesorería – agrega – que podría por medio de estas empresas publicitar las nóminas de los deudores tributarios morosos, “las cuales son de conocimiento público ya que reciben divulgación por medio de diarios, medios electrónicos y otros, durante la tramitación de los juicios respectivos conforme al Código Tributario”. O sea, la idea es hacer más pública aún dicha información.

⁹⁵ A este Título pertenece el artículo 22 que citamos a propósito del registro de bancos de datos de organismos públicos que debe llevar el Servicio de Registro Civil e Identificación.

⁹⁶ “Artículo 2.- Para los efectos de esta ley se entenderá por: k) Organismos públicos, las autoridades, órganos del Estado y organismos, descritos y regulados por la Constitución Política de la República, los comprendidos en el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado”.

En fin, un tercer argumento del Servicio de Tesorerías, lo podríamos denominar el de la igualdad de tratamiento entre los créditos públicos y los créditos privados. En efecto, señala que la suscripción de tales convenios “*permitirían colocar esas acreencias del sector público en trato igualitario con los demás créditos comerciales, bancarios y financieros de la economía, los que son objeto de publicidad por parte de las empresas de información, permitiendo una mayor y más rápida recuperabilidad de los mismos*”⁹⁷.

Correspondía entonces a la Contraloría verificar si la actuación administrativa referida se encontraba conforme a la Constitución y a las leyes. Expresado en otros términos, tenía que calificar si la actuación del Servicio de Tesorerías se encuadraba en la correcta aplicación de las leyes y reglamentos que lo rigen (recordemos que como dispone artículo 7º de la CPR – ya citado – los órganos del Estado actúan validamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de sus competencias y en la forma prescrita por la Constitución y las leyes). De esta forma, el Organismo de Control colocó la cuestión en los siguientes términos: “*para determinar si un servicio público se encuentra facultado para ceder a terceros la información que tiene a su cargo, debe atenderse, por una parte, a la naturaleza de los respectivos datos, vale decir, si éstos son públicos o secretos, y, por otra, a la competencia que desarrolla el órgano pertinente, esto es, si los actos y acuerdos que convenga con ese objeto le permiten al respectivo órgano cumplir sus funciones*”.

Nos surge inmediatamente un comentario sobre la segunda parte de este encuadramiento. Creemos que cuando se habla de competencias lo que debiese interesar sobretudo es si el órgano tiene habilitaciones legales expresas para actuar de una determinada manera, y no tanto un juicio de medios para la satisfacción de un fin. O sea, debiese ser secundaria o complementaria la valoración sobre si con la medida el ente administrativo puede cumplir mejor sus funciones. Que este tipo de convenios permiten cumplir de mejor manera la función recaudatoria, en principio, puede ser efectivo en alguna medida, pero no es sólo eso lo que está en juego.

Dicho lo anterior, no sorprende que la Contraloría en seguida se dedique básicamente a enunciar normas generales que atribuyen al Servicio de Tesorerías la titularidad para el ejercicio de la función recaudatoria (artículos 1º⁹⁸ y 2º [n.ºs. 1 y 2]⁹⁹ del DFL n.º 1, de 1994, del Ministerio de Hacienda, que fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de su Estatuto Orgánico; los artículos 30¹⁰⁰ y 35¹⁰¹ del Decreto Ley

⁹⁷ Esta razón continuaba a ser defendida por el Tesorero General de la República más de un año después de la fecha del Dictamen de la Contraloría, en la ya citada entrevista concedida al *Diario Financiero*, de 07 de noviembre de 2003 (*Vide supra* nota 93), en los siguientes términos: “*si un prestamista privado puede trasladar a Dicom a sus deudores, ¿por qué el fisco que tiene que resguardar el patrimonio de todos los chilenos no lo puede hacer*”.

⁹⁸ “*Artículo 1º.- El Servicio de Tesorerías dependerá del Ministerio de Hacienda, y estará encargado de recandar, custodiar y distribuir los fondos y valores fiscales, y en general, los de todos los servicios públicos. Deberá, asimismo, efectuar el pago de las obligaciones del Fisco, y otros que le encomienden las leyes*”.

⁹⁹ “*Artículo 2º.- El Servicio de Tesorerías tendrá las siguientes funciones:*

- 1.- *Recaudar los tributos y demás entradas fiscales, y las de otros servicios públicos, como asimismo, conservar y custodiar los fondos recaudados, las especies valoradas y demás valores a cargo del Servicio;*
- 2.- *Efectuar la cobranza coactiva sea judicial, extrajudicial o administrativa de: a.- Los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones; b.- Las multas aplicadas por autoridades administrativas; c.- Los créditos fiscales a los que la ley dé el carácter de impuesto para los efectos de su recaudación; d.- Los demás créditos ejecutivos o de cualquiera naturaleza que tengan por causa o motivo el cumplimiento de obligaciones tributarias cuya cobranza se encomiende al Servicio de Tesorerías por decreto supremo.*

Asimismo, podrá el Servicio autorizar el cobro a domicilio de los tributos y demás entradas a que se refiere el No. 1 de este artículo, con el personal de su dependencia, determinando las condiciones en que dicha cobranza deberá llevarse a efecto;”

¹⁰⁰ “*Artículo 30º.- La función recaudadora de todos los ingresos del Sector Público será efectuada por el Servicio de Tesorerías, salvo aquellos que constituyen entradas propias de los servicios.*

Corresponderá, asimismo, a dicho servicio proveer los fondos para efectuar los pagos de las obligaciones del sector público, de acuerdo a las autorizaciones contenidas en la Ley de Presupuestos”.

¹⁰¹ “*Artículo 35º.- El Servicio de Tesorerías tendrá a su cargo la cobranza judicial o administrativa con sus respectivos reajustes, intereses y sanciones de los impuestos, patentes, multas y créditos del Sector Público, salvo aquellos que constituyan ingresos propios de los respectivos Servicios.*

Para tal efecto, aplicará, cualquiera que sea la naturaleza del crédito, los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el Código

nº 1.263, de 1975, Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado). Con todo, digamos que en la parte final de su pronunciamiento hace referencia a una disposición más concreta respecto a las facultades del Servicio de Tesorerías para “celebrar contratos relacionados con el cumplimiento de los fines del mismo, conforme a lo prescrito en el artículo 9º, letra b) Nº 4 de su Estatuto Orgánico” (es posible que en vez de la facultad del nº 4 se haya querido referir a la del nº 3 del mismo artículo¹⁰²).

Hecha la salvedad anterior, y tomando como base lo dispuesto en el nº 3, creemos es incuestionable que la Tesorería tiene facultad para suscribir algunos contratos para el desarrollo de sus actividades (“contratos relacionados con el funcionamiento del Servicio”¹⁰³). Cuestión distinta es que sea posible de una competencia tan genérica derivar otra más específica para celebrar convenios que tengan por objeto principal el intercambio de información tributaria. Cualquier Servicio para funcionar – obviamente – debe realizar una actividad contractual mínima, pero derivar extensivamente de esta circunstancia (como en la especie) otras potestades – limitadoras de derechos y garantías de los ciudadanos – creemos es abrir una puerta demasiado amplia a la discrecionalidad administrativa donde es preciso una competencia expresa.

En lo que respecta a la naturaleza de la información a transmitir la Contraloría estima: *“que del examen de la preceptiva reseñada no se advierte que la información que entregaría el Servicio de Tesorerías a las empresas en comento, relativa a la deudas tributarias o de créditos del sector público cuya cobranza le compete, tenga el carácter de secreta o reservada, sino que antes bien, constituye una información que genera el propio Estado con motivo de su actividad que es pública”*. Es verdad, a nuestro entender que en razón del principio de transparencia y publicidad de la Administración, los actos y documentos asociados a la actividad administrativa deban ser públicos, pero esta no es una regla absoluta y reconoce importantes y necesarias limitaciones en aras de la protección de otros bienes jurídicos.

Sin embargo, entrando un poco más en el terreno de las normas tributarias relativas al secreto de la información, el Organismo Contralor nos dice que *“no se contemplan preceptos que en general impidan a esa repartición [Servicio de Tesorerías] proporcionar información sobre esas deudas en los términos planteados en la consulta, salvo la prohibición que establece para sus funcionarios el artículo 168 de dicho Código [Tributario], en relación con el artículo 35 del mismo cuerpo de normas, en orden a que deben observar el secreto que ampara a las declaraciones de impuestos de los contribuyentes”*. Observemos que así como a juicio de la Contraloría no existen normas que impidan la entrega de información (sobre lo cual tenemos dudas, de las cuales daremos cuenta en los siguientes apartados), tampoco las hay en el sentido de autorizar expresamente la actuación administrativa en comento. Después, nos parece que reduce sin más el deber de secreto tributario única y exclusivamente a los funcionarios de Tesorería y a las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, que como bien sabemos es tan sólo una parte del universo de información con trascendencia tributaria que manejan las Administraciones fiscales. En todo caso, esta cuestión quedará más clara cuando tratemos en el apartado siguiente, la configuración legal del secreto tributario y del consecuente deber de sigilo.

A mayor abundamiento, la Contraloría nos indica que con la salvedad señalada, *“no cabe entender como de carácter reservado o secreto el sistema de recaudación y cobranza establecido en la preceptiva en examen, la que contempla, por*

Tributario para el cobro de los impuestos morosos”.

¹⁰² Entendemos que hay un error en la referencia normativa y que se quiso decir artículo 9º letra b) nº 3 del propio DFL nº 1/1994. El nº 4 nos parece absolutamente fuera de contexto. Para mejor apreciación, transcribimos la disposición con ambos numerales: *“Artículo 9º.- La Tesorería General estará constituida por los siguientes Departamentos: Personal, Administración, Operaciones, Jurídico, Contraloría Interna, Finanzas Públicas, Estudios y Desarrollo, y Cobranzas y Quiebras. (...) b.- Al Departamento de Administración le corresponderá administrar los recursos físicos y financieros del Servicio, debiendo velar por la correcta aplicación de las normas legales y reglamentarias relativas a estas materias. En el ejercicio de sus funciones, será responsable de: (...) 3.- Velar por el correcto cumplimiento de los contratos que suscriba el Tesorero General relacionados con el funcionamiento del Servicio. 4.- Velar por la custodia, uso y conservación de los edificios, bienes muebles, instalaciones e infraestructuras que se asignen al Servicio”*.

¹⁰³ En el nº 5 de la letra e) del mismo artículo 9º también se utiliza similar expresión genérica: *“e.- Al Departamento de Contraloría Interna le corresponderá: (...) 5.- Mantener en custodia los contratos relacionados con el funcionamiento del Servicio que suscriba el Tesorero General”*.

una parte, la confección por parte del Servicio de Tesorerías de listas o nóminas de deudores – artículo 169 del Código Tributario – por la otra – entre las medidas tendientes a agilizar el entero en arcas fiscales de las acreencias respectivas, y de acuerdo al artículo 185 del mismo Código – la obligación de dar la mayor publicidad posible a las subastas a que dé lugar su cobro”. Es decir, por encontrarnos en algunas de las etapas del procedimiento ejecutivo de las deudas tributarias, la información no tiene o pierde la naturaleza de reservada o secreta.

En fin, dejemos constancia que las últimas palabras del Dictamen que comentamos, están dedicadas a recordar que no obstante la procedencia de la cesión de datos, es necesaria la adopción de medidas de seguridad, sin indicar – ni siquiera a modo ejemplar – cuáles. En otras palabras, se le dice a la Tesorería que puede suscribir convenios *“siempre y cuando en ellos se adopten los resguardos necesarios para que tal información no sea utilizada para finalidades distintas a las deseadas por el servicio y no vulneren, además, las disposiciones que regulan información de carácter secreto o reservado”*. Esta última referencia tendrá especial importancia cuando analicemos otros desarrollos normativos realizados por la Tesorería.

Una observación final. Llama la atención que en todo el análisis que realiza la Contraloría no aparezca referencia alguna a las normas, derechos, garantías o principios reconocidos en la Constitución y que eventualmente pudiesen estar en colisión con la medida que se pretendía implementar. Tampoco se hacen menciones a la citada Ley 19.628. Hacemos este comentario en la conciencia que no es este el órgano encargado de resolver los conflictos que se coloquen en la práctica, pero no es menos cierto que la Norma Fundamental lo vincula y debiese ser el referente – al menos en abstracto – a partir del cual enjuiciar la corrección de la actuación administrativa.

4.5 El secreto tributario: una garantía del contribuyente

La garantía del contribuyente del secreto de la información tributaria y el consecuente deber de sigilo de los funcionarios de la Administración, se configura a partir de una conjunción de normas del Código Tributario. Como veremos, no obstante el principio de separación inter-órganos a que hicimos referencia, el deber en cuestión no sólo alcanza al SII, sino también a la Tesorería General de la República y a las demás personas públicas o privadas que intervengan como colaboradoras en los procedimientos tributarios.

Ya el artículo 30 del mismo cuerpo de normas, admite la posibilidad de que el SII convenga con la Tesorería y con otras entidades privadas la participación de éstas en la percepción y procesamiento de las declaraciones de impuestos, estatuyendo acto seguido (inciso 5º) que:

“Las personas que, a cualquier título, reciban o procesen las declaraciones o giros quedan sujetas a obligación de reserva absoluta de todos aquellos antecedentes individuales de que conozcan en virtud del trabajo que realizan. La infracción a esta obligación será sancionada con reclusión menor en su grado medio y multa de 5 a 100 UTM¹⁰⁴”.

Luego el artículo 35 (inciso 2º) establece expresamente el deber de confidencialidad y la prohibición de divulgación de datos de carácter tributario para el Director y funcionarios del SII:

“El Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ella, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Código u otras normas legales”.

Con todo, dicho deber no es absoluto, disponiéndose inmediatamente tres excepciones:

¹⁰⁴ UTM = Unidad Tributaria Mensual. Como se dispone en el n° 10º del art. 8.- del Código Tributario, se trata de una cantidad de dinero (actualizada según la variación de la inflación) que sirve como “medida” o “punto de referencia tributario”, especialmente, para la aplicación de sanciones.

- a) En el caso de examen o solicitud judicial (especialmente cuando la información sea necesaria para la prosecución de procesos sobre tributos o alimentos).
- b) Cuando la información sea solicitada por los fiscales del Ministerio Público en investigaciones de hechos constitutivos de delito.
- c) En el supuesto de publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de cada contribuyente en particular.

En el año 2001 el referido artículo 35 fue modificado por la Ley nº 19.738, agregando un inciso final del siguiente tenor:

“La información tributaria, que conforme a la ley proporcione el Servicio, solamente podrá ser usada para los fines propios de la institución que la recepciona”.

¿Significa esto que la información tributaria sólo podrá ser utilizada con fines estrictamente tributarios? O es que se quiso poner un límite a eventuales prácticas abusivas. En la Circular del SII, nº 63, de 14 de septiembre de 2001, por la cual se imparten instrucciones sobre las modificaciones introducidas al Código Tributario por la ley recién citada, se expresa que dicho inciso final tiene por “objeto acotar el uso de la información tributaria que proporcione el Servicio, de manera que ésta sólo puede ser utilizada para los fines propios de la institución que la recibe de parte del Servicio”. A mayor abundamiento, se indica que la “modificación persigue reforzar la garantía del secreto tributario que protege la información proporcionada por el contribuyente”¹⁰⁵.

La misma Ley introdujo dos modificaciones importantes al Código Tributario en esta materia. Por una parte, la incorporación del artículo 82 que establece que “[la] Tesorería y el Servicio de Impuestos Internos deberán proporcionarse mutuamente la información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones”. Asimismo, añadió al artículo 85 (concerniente a la información que para fines de fiscalización de los impuestos deben proporcionar los Bancos e Instituciones Financieras), el siguiente inciso final: “La información así obtenida será mantenida en secreto y no se podrá revelar, aparte del contribuyente, mas que a las personas o autoridades encargadas de la liquidación o de la recaudación de los impuestos pertinentes y de resolver las reclamaciones y recursos relativos a las mismas, salvo las excepciones legales”.

Completa el cuadro normativo, el inciso tercero del artículo 168 del Código Tributario (relativo a la cobranza administrativa y judicial de las obligaciones tributarias), que extiende el deber de sigilo a la Tesorería, en los siguientes términos:

“El Servicio de Tesorerías, a través de los funcionarios que designe nominativamente el Tesorero General, tendrá acceso, para el solo objeto de determinar los bienes del contribuyente, a todas las declaraciones de impuestos que haya formulado el contribuyente, como asimismo a todos los demás antecedentes que obren en poder del Servicio de Impuestos Internos, siendo aplicables en este caso la obligación y sanciones que este Código impone a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, en relación al secreto de la documentación del contribuyente”.

¹⁰⁵ Podríamos preguntarnos cómo se compatibiliza este supuesto reforzamiento del secreto tributario con la circunstancia de que la ley (la citada 19.738) que contiene la modificación en cuestión, comprende – como se desprende de su epígrafe – un conjunto de “Normas para combatir la evasión tributaria” (fenómeno –digámoslo también – que alcanzaba por entonces niveles bastante altos e inaceptables). Pues bien, partiendo de la premisa que ambos objetivos son compatibles, pensamos que era del todo razonable que como contrapartida a la ampliación de facultades de la Administración para acceder a una mayor cantidad de información con trascendencia tributaria, se reforzase la garantía de secreto, reserva o sigilo de la misma a favor del contribuyente en los términos indicados.

4.6 La modificación de la Ley Orgánica de Bases Generales de la Administración del Estado (nº 18.575) y el principio de transparencia y publicidad de los actos y documentos administrativos; su desarrollo reglamentario: una oportunidad para la Tesorería

La Ley nº 19.653 de 1999 incorporó a la Ley nº 18.575 (Orgánica de Bases Generales de la Administración del Estado), normas relativas a la probidad administrativa, transparencia y publicidad de los actos y documentos de la Administración pública.

Como consecuencia de dicha modificación, el artículo 13 del DFL nº 1/19.365/00, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, por el cual se establece el texto refundido, coordinado y sistematizado de la referida Ley de Bases, dispuso como únicas causales por las cuales se podría denegar la entrega de documentos o antecedentes públicos, las siguientes:

“...la reserva o secreto establecidos en disposiciones legales o reglamentarias; el que la publicidad impida o entorpezca el debido cumplimiento de las funciones del órgano requerido; la oposición deducida en tiempo y forma por los terceros a quienes se refiere o afecta la información contenida en los documentos requeridos; el que la divulgación o entrega de los documentos o antecedentes requeridos afecte sensiblemente los derechos o intereses de terceras personas, según calificación fundada efectuada por el jefe superior del órgano requerido, y el que la publicidad afecte la seguridad de la Nación o el interés nacional”.

Ahora bien, en el último inciso de la misma disposición se agregaba algo que tendrá – como veremos – consecuencias para nuestro objeto de estudio:

“Uno o más reglamentos establecerán los casos de secreto o reserva de la documentación y antecedentes que obren en poder de los órganos de la Administración del Estado”.

En ejercicio de esta habilitación reglamentaria, corresponde hacer referencia, en primer término, al Decreto Supremo nº 26, del mismo Ministerio, publicado en el Diario Oficial de 07 de mayo de 2001, que aprueba el reglamento general que regula los casos de secreto o reserva aplicables a los actos administrativos y a los documentos y antecedentes que obren en poder de la Administración del Estado.

Dicho Decreto, además de reproducir principios de la ley y establecer algunas definiciones (como las de actos administrativos, documentos, etc.) para mejor comprensión del mismo, en su párrafo 3º estatuyó las condiciones o criterios bajo los cuáles los actos y documentos podrían ser clasificados de secretos o reservados, en función de la tutela del *interés público* o del *interés privado* de los administrados.

En el caso de protección de intereses públicos – se expresó – que la declaración procederá, entre otros casos, respecto de aquellos actos y documentos “cuya comunicación o conocimiento perjudique el desarrollo de procedimientos jurisdiccionales o de actuaciones preliminares o preparativas de aquellos que la ley encomiende a organismos de la Administración” (art. 8º, letra *a*) núm. 6); “cuya comunicación o conocimiento perjudique la investigación por los servicios públicos competentes, de los delitos y las infracciones administrativas, tributarias o aduaneras” (art. 8º, letra *a*) núm. 7); “cuyo conocimiento actual pueda impedir u obstaculizar gravemente el ejercicio de la acción administrativa del órgano administrativo requerido” (art. 8º, letra *a*) núm. 8).

Sobre la declaración de secreto o reserva basada en la protección de intereses privados de los administrados, merecen atención a los efectos de este trabajo (art. 8º, letra *b*): “Los de carácter nominativo, es decir, que conlleven o contengan una apreciación de juicio o valor sobre una persona determinada o claramente identificable” (núm. 1); “Aquellos cuya comunicación o conocimiento afecte la vida privada de una persona individualizada o identificable” (núm. 2); “Los expedientes relativos a procedimientos sancionatorios o disciplinarios de cualquier naturaleza, sólo respecto de terceros ajenos a dichos procedimientos” (núm. 3); “Los que contengan o se refieran a secretos industriales y comerciales,

incluyendo a los procedimientos de fabricación, las informaciones económicas y financieras, y las estrategias comerciales” (núm. 5).

Adicionalmente, se entendió que cada servicio público era el mejor indicado para realizar la calificación de la reserva o secreto en particular. Así lo dispuso el inciso 2º del artículo 9º del mismo cuerpo normativo:

“Corresponderá al respectivo Jefe Superior de Servicio, mediante resolución fundada, determinar los actos, documentos y antecedentes de la institución u órgano de la Administración del Estado que estarán afectos al secreto o reserva”.

Siendo estas las coordenadas, la Tesorería estaba llamada a realizar la labor clasificatoria. En efecto, a través de Resolución Exenta nº 2.475, de 2 de septiembre de 2002 (publicada en el Diario Oficial el día 30 del mismo mes y año), dicho organismo procedió a la calificación de reservados, sea por tener fundamento en el interés público o en el interés privado, una serie de actos y documentos.

En razón del primer interés declara reservada, entre otras¹⁰⁶, la:

“1.4 Información referida a los deudores morosos del fisco, hasta la notificación de la demanda respectiva”.

En cuanto a la reserva con fundamento en la protección del interés privado, poco encontramos de importancia para nuestro objeto de estudio. Se trata, sobretodo, de antecedentes o documentos relativos a los funcionarios y personal del propio Servicio y su carrera funcionaria. Con respecto a los particulares, puede mencionarse la correspondencia que se les haya dirigido nominativamente, declaraciones juradas, mandatos, cesiones de derechos, datos relativos a la identificación de cuentas corrientes bancarias, etc.

En general, creemos que no era precisa mucha imaginación para pensar desde un principio que este sistema iba a derivar en una diversidad de interpretaciones y aplicaciones, así como que los distintos organismos públicos se guiarían principalmente por criterios de conveniencia y oportunidad (y no necesariamente, o en la medida adecuada, por los presupuestos legales y reglamentarios más generales). La consecuencia fue la extensión excesiva del secreto en la mayoría de los casos¹⁰⁷, pero también un insatisfactorio e impropio tratamiento o delimitación de la publicidad en otros. Entre estos últimos, consideramos, se comprende el límite a la reserva (inicio de la publicidad) respecto a la información sobre los deudores morosos del fisco establecido por la Tesorería.

Primero, porque no nos queda claro que de las normas habilitantes pudieran desprenderse potestades para que la Tesorería estableciese discrecionalmente el límite en cuestión. Creemos que ni la ley ni su reglamento general autorizaban una irrupción de carácter administrativo en esta materia. No era ese el sentido. Recordemos, a modo de ejemplo, entre los criterios que el citado Decreto Supremo nº 26/2001 obligaba a considerar para la declaración de reserva en razón de la protección del interés privado, estaba el supuesto que la comunicación o conocimiento de la información afectase la vida privada de una persona individualizada o identificable. Como veremos en el apartado siguiente, tan discutible era la cuestión que la

¹⁰⁶ Dignas de mención por su vínculo con las cuestiones que estamos tratando, aún cuando la más importante sea la del 1.4, son las correspondientes a los numerales 1.2 y 1.12: *“1.2 La información contenida en el Sistema Computacional del Servicio y la transmisión electrónica de datos y documentos y, asimismo, la información relacionada con la estructura y funcionamiento de dicho Sistema Computacional”*; *“1.12 Contratos de cualquier naturaleza suscritos por el Servicio [en esta categoría, pareciera, entraría el convenio con Dicom] así como los Convenios de Recaudación, cualquiera que sea su forma, suscritos con las instituciones recaudadoras autorizadas”.*

¹⁰⁷ Así lo reconoció más tarde la Contraloría mediante Dictamen 49.883, de 2004, al expresar que la realización de un “examen selectivo permite consignar que en numerosas resoluciones se excede la normativa a los efectos de la declaración de secreto o reserva en otros órdenes de materias”, incluso más, que “en diversas resoluciones se fijan materias sujetas a reserva en términos de tal amplitud que no resulta admisible entenderlas amparadas por la regulación legal y reglamentaria que debe servirles de fundamento”.

propia Tesorería solicitó informe complementario a la Contraloría para que ésta resolviese si con el intercambio de información estaba en juego la protección del derecho a la vida privada de las personas.

Después, dado que el límite a la reserva informativa es dispuesto por medio de una Resolución Exenta, es decir, mediante un acto administrativo cuya legalidad no fue apreciada directamente por la Contraloría General de la República. Expresado en otros términos, significa que se consideró que tal actuación administrativa estaba exenta del trámite de *toma de razón*. Conviene recordar a este respecto que conforme a la Ley Orgánica de la Contraloría, la exención procede cuando se trate de materias que no tengan el carácter de esencial¹⁰⁸. A nuestro juicio, estando en juego principios e intereses públicos y privados tan sensibles, no era razonable la exención del trámite en general. Incluso más indispensable se nos hacía (aunque se refrendase el criterio seguido por la Tesorería¹⁰⁹) cuando a través de dicho *modus operandi* se estableció, en la práctica, una excepción a una de las obligaciones importantes en materia tributaria, esto es, al deber de confidencialidad o de secreto de la información tributaria que pesa sobre las autoridades, funcionarios públicos y otras entidades o personas que intervienen en las distintas fases de la aplicación de los tributos. Tardía puede calificarse por ello, en este caso concreto y para otros, la reacción posterior de la Contraloría, estableciendo en forma expresa, la necesidad de someter a toma de razón la “declaración de secreto o reserva de actos administrativos y de documentos que le sirvan de sustento o complemento directo y esencial”¹¹⁰.

En tercer lugar, y en el mismo orden de ideas, porque hay base para pensar que nos encontramos frente a una infracción del principio de legalidad tributaria y, más específicamente, de cara a una invasión de la potestad reglamentaria en materias que pudiesen o debiesen estar reservadas a la ley (si se prefiere, ante una regulación administrativa en materias de competencia legal). Nos remitimos en este punto a lo ya expresado en el párrafo anterior sobre el secreto tributario.

Por fin, por la imprecisión de las expresiones con las cuales se pretendió establecer la frontera entre la reserva y la publicidad. Qué es lo que debemos entender cuándo se dice “hasta la notificación de la demanda respectiva”. Intentemos contextualizar esta expresión. Necesariamente debe referirse a una actuación procesal inserta en el procedimiento de cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero (Título V del Código Tributario), que es el ámbito en que la Tesorería tiene competencias. Si bien es cierto que el instrumento que abre el camino de la ejecución forzosa es el título ejecutivo (como vimos, constituido por la lista o nómina de deudores tributarios morosos), probablemente la Tesorería haya querido indicar como momento procesal la notificación de la acción (demanda) ejecutiva de cobro, más precisamente, de

¹⁰⁸ El artículo 10º de la citada Ley Orgánica, junto con regular aspectos relativos la *toma de razón*, estatuye también sobre las dispensas, en términos que: “No obstante, el Contralor General podrá eximir a uno o más Ministerios o Servicios del trámite de la toma de razón de los decretos supremos o resoluciones que concedan licencias, feriados, y permisos con goce de sueldos, o que se refieran a otras materias que no considere esenciales”. A mayor abundamiento, se establecen las condiciones para el establecimiento de las materias exentas: “La resolución del Contralor deberá ser fundada y en ella se fijarán las modalidades por las cuales se fiscalice la legalidad de dichos decretos o resoluciones y, además, deberá dar cuenta a la Cámara de Diputados, cada vez que haga uso de esta facultad, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 48 de la Constitución Política de la República”.

Coincidentes con el tenor de la norma en cuestión, en buena medida, eran las apreciaciones de RÍOS – que discurriendo sobre el mandato constitucional para que fuese el legislador el que precisará los decretos y resoluciones que quedarían sujetos a la toma de razón – expresaba que “los actos que se excluyan de este control deben ser sólo aquellos de mero trámite y de importancia menor; y – aún así – deben ellos describirse expresamente, afirmando el principio de que el control es la regla general” (Cf. RÍOS, Lautaro, “La Contraloría General en...”, *ob. cit.*, p. 89).

¹⁰⁹ No hubiese sorprendido a la luz de lo que la Contraloría había dictaminado anteriormente. Con todo, el sometimiento al trámite, por lo menos, habría colocado al Organismo Fiscalizador en la situación de revisar nuevamente el asunto.

¹¹⁰ La exigencia expresa en cuestión se incorporó mediante la Resolución de la propia Contraloría, nº 621/2004, modificatoria de la Resolución nº 520, de 1996, por la que se establecen normas sobre exención del trámite de toma de razón. Dicha Resolución (varias veces modificada) contiene una especie de enumeración de materias consideradas esenciales y, en consecuencia, sometidas al trámite.

la *notificación del hecho de encontrarse en mora y el requerimiento de pago del deudor*, regulados en el artículo 177 del Código Tributario. Notificación que conforme dispone la misma norma, se efectuará personalmente por el recaudador fiscal, o por carta certificada, incluso por cédula, en el evento de darse alguno de los supuestos legalmente definidos. Dejemos constancia que si practicado el requerimiento por cualquiera de estas formas, no se obtiene el pago de la deuda, se procederá a trabar el embargo (previa notificación también del mandamiento de ejecución y embargo).

Pues bien, si este es el momento que se quiso definir con las expresiones comentadas, bien vale la pena preguntarse sobre su conveniencia y razonabilidad.

Resulta difícil conciliar dicho momento procesal como límite, por ejemplo, con el derecho de oposición – restringido es cierto – que el propio Código Tributario, en el mismo procedimiento, reconoce al ejecutado. Esto es, con el derecho a excepcionarse (en caso de pago, prescripción o compensación de la deuda; o en el de no empecerle el título ejecutivo). La no consideración de esta circunstancia, puede dar lugar a situaciones tan curiosas, y peligrosas a la vez, que aparezcan como deudores morosos en los registros abiertos al público en general que manejan empresas especializadas en información (a partir del intercambio que se produzca en cumplimiento de los convenios tantas veces referidos) personas que en realidad no se encuentran en esa condición, exponiéndolos injustificadamente a la calificación de incumplidor de obligaciones tributarias.

En suma, pensamos que establecer un límite como el analizado sin más es riesgoso, puesto que puede generar conflictos por la falta de consideración de las situaciones excepcionales que suspenden o hacen inviables los procedimientos de ejecución forzada. Quizá sea más prudente esperar a que el crédito tributario revista caracteres más definitivos antes de intercambiar información o establecer con más precisión los criterios o situaciones que determinarán la entrada y salida de las listas.

Es de esperar que con la entrada en vigor del nuevo artículo 8º de la Carta Fundamental¹¹¹, incorporado por la reforma de 2005, y que ha supuesto la derogación del régimen de secreto o reserva reglamentaria¹¹², junto con el debate que se abrirá para una adecuada y sistemática configuración legal del procedimiento de acceso a la información pública, se reflexione igualmente sobre la cuestión hasta dónde llega y cuál es el régimen aplicable al deber de secreto respecto a los datos con trascendencia tributaria que son confiados por los obligados tributarios a la Administración.

Atendida la reforma constitucional en cuestión y su efecto derogatorio, podríamos habernos limitado a hacer una referencia sucinta del tratamiento del secreto (publicidad) reglamentario, pero existían razones nada despreciables para el estudio más pormenorizado. En primer término, porque según se observará en el análisis jurisprudencial siguiente, en algunos casos, el desarrollo reglamentario en cuestión, integró la discusión, y para algunos de los sujetos involucrados (incluidos los terceros llamados a resolver) constituía parte del marco normativo aplicable en la decisión de los mismos. Enseguida, ya que, como también veremos, incluso después del inicio de la vigencia de la reforma constitucional y, consecuente supresión de

¹¹¹ Que después de consagrar constitucionalmente el principio de probidad administrativa, en su inciso 2º, dispone: “*Son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como sus fundamentos y los procedimientos que utilicen. Sin embargo, sólo una ley de quórum calificado podrá establecer la reserva o secreto de aquéllos o éstos, cuando la publicidad afectare el debido cumplimiento de las funciones de dichos órganos, los derechos de las personas, la seguridad de la Nación o el interés nacional*”.

¹¹² El Gobierno inmediatamente lo entendió de esta manera, hablando de “derogación tácita” del comentado Decreto Supremo nº 26/2001 y de las resoluciones administrativas dictadas al amparo de las habilitaciones que confirió el mismo Reglamento (entre ellas, obviamente, la Resolución Exenta nº 2475/2002 de la Tesorería). Sin perjuicio, para mayor certeza jurídica, el ejecutivo estimó conveniente dictar un nuevo Decreto Supremo expresamente derogatorio del anterior, nos referimos al nº 134, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial de 05 de enero de 2006. En virtud de la reforma constitucional – se indica –, el contenido del Decreto Supremo 26/2001 “se ha transformado en contrario a la norma constitucional, no pudiendo, por tanto, subsistir en el ordenamiento jurídico”. La derogación del régimen reglamentario en cuestión también fue indicado por dictamen nº 59.154-2005 de la Contraloría.

dichos reglamentos, éstos continúan a ser utilizados como argumento en sede jurisdiccional (incluso avanzado el año 2006) para defender la validez de la actuación de la Tesorería. Puede ser que esto último sea producto de la confusión y desconcierto inicial que generan las reformas y de la incompleta consolidación del nuevo marco constitucional y legal en materia de publicidad y acceso a la información administrativa¹¹³, pero lo cierto es que, más allá de lo meramente formal, en el fondo, al menos para algunos, los argumentos delineados reglamentariamente continúan vivos, y pensamos continuarán estándolo (como también sus contra argumentos), precisamente, hasta que el legislador no se posea con más claridad sobre el asunto. Nada tenemos en contra de la discusión, por el contrario, la consideramos esencial para el Derecho, pero como hemos visto, y continuaremos advirtiendo en los apartados siguientes, razones abundan para el establecimiento de una regulación adecuada.

4.7 Dictamen n° 43.866 de la Contraloría General de la República

Concluíamos el examen anterior del Dictamen n° 25.336, observando que no se apreciaban en su texto referencias a la Constitución como tampoco a la Ley 19.628.

Pues bien, fue la propia Tesorería General de la República la que solicitó, forzada creemos, al menos en parte, por los recursos de protección que se estaban interponiendo en su contra, se complementase dicho dictamen de la Contraloría, “en el sentido de precisar si Ley N° 19.628, que legisla sobre protección de la vida privada, en lo concerniente a datos de carácter personal, contiene disposiciones que obstarían a la celebración de los mencionados acuerdos de voluntades [se refiere a los convenios de intercambio de información sobre obligaciones de contribuyentes y deudores morosos del Fisco]”.

La consecuencia de dicho requerimiento fue la emisión por el Organismo Contralor del Dictamen n° 43.866, de fecha 03 de octubre de 2003.

En el mismo, la Contraloría aprovecha para pronunciarse sobre la petición formulada por un Senador de la República, en orden a reconsiderar el Dictamen anterior, toda vez que entendía que el tipo de convenios de que venimos hablando podía afectar el derecho de todas las personas al respeto de la vida privada y pública y a la honra de la persona y su familia (art. 19 n° 4 de la Constitución).

Colocada así la cuestión en términos más amplios, digamos que la Contraloría confirmó su decisión, reproduciendo, en gran medida, los argumentos que ya había esgrimido en el pronunciamiento cuestionado y en otros anteriores. Es decir, sobre similares razones concluye que tales convenios no vulneran ni la Ley n° 19.628 como tampoco el art. 19 n° 4 de la Constitución.

Dejemos constancia, al menos parcialmente, del razonamiento que el Órgano Contralor sigue en torno a la cuestión.

Expresa que no advierte como a través de los referidos convenios se puedan vulnerar las normas y garantías comentadas, si la propia Ley n° 19.628: a) Permite a los organismos públicos (la Tesorería lo es) el tratamiento de datos de carácter personal (art. 1°); b) Contempla un concepto amplio de tratamiento (art. 2°, letra o), que incluye, entre otras acciones, la cesión, transferencia, transmisión o utilización en cualquier forma de la información; c) Autoriza el tratamiento sin el consentimiento del titular, siempre que se efectúe dentro de las competencias del respectivo órgano público (art. 20).

A mayor abundamiento, recuerda siguiendo la doctrina sentada en su Dictamen n° 10.322, de 2001, que además de la competencia del servicio público para la cesión de información a terceros, debe analizarse la

¹¹³ Ejemplo todavía más evidente de esta confusión es la Resolución Exenta n° 88 de 2006, publicada en el Diario Oficial de 30 de septiembre del mismo año, por la cual un organismo público regional, declaró como reservados una serie de documentos, teniendo en consideración y como fundamento el derogado Decreto Supremo n° 26/2001. Pero es que aún en el evento de hacer abstracción de la supresión de dicho reglamento general, la Resolución de marras adolecería del vicio de haberse saltado el trámite de toma de razón (obligatorio expresamente – recordemos – desde finales de 2004).

naturaleza de la información. A este último respecto, entiende que la información que maneja la Tesorería – y que constituye el objeto de los convenios que se analizan – tal organismo la recaba en el ejercicio de sus funciones y que su naturaleza es pública (“sólo está restringida a las obligaciones de deudores que están en mora con el fisco y ante las cuales se ha iniciado legalmente su cobranza”). O sea, es pública porque se limita a deudores morosos respecto de los cuales la cobranza legal ya se ha iniciado (existe notificación y requerimiento de pago, incluso los antecedentes están publicados en el sitio Web de la Tesorería, etc.) y, por lo tanto, no hay inconveniente para su intercambio ni vulneración de derechos y garantías constitucionales.

4.8 Eficacia de la medida

Uno de los argumentos que se invoca – como vimos – para justificar la implantación de la medida objeto de este trabajo, es su eventual eficacia o eficiencia recaudatoria, es decir, la incidencia que tiene sobre el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pues bien, las únicas cifras que conocemos sobre esta cuestión son las proporcionadas por el propio Tesorero en noviembre de 2003 (un mes después del último Dictamen de la Contraloría que hemos examinado), contenidas en entrevista mencionada¹¹⁴:

“La primera publicación que se hizo (...) alcanzó aproximadamente a 28 mil deudores, «que si bien puede sonar como una cifra relativamente importante, en números relativos significa que nosotros publicamos una cartera de no más allá del 1,3% del total, cualquier banco tiene una cartera vencida muy superior a eso, de un 3%. De manera que tampoco en proporción las cifras son demasiado espectaculares». Durante el primer mes de funcionamiento de este programa (octubre-noviembre de 2002) más de mil contribuyentes solucionó su problema con la Tesorería, situación que trajo como consecuencia que igual número de suspensiones de apremios por juicios de cobro. Y los dos últimos meses del año pasado el número de convenios de pago por deudas morosas se incrementó en alrededor de un 20%. Ahora, después de un año de implantada la medida, el stock de contribuyentes publicados disminuyó en más de 5 mil, habiendo resuelto su problema de deuda en un número que se estima en más de 8 mil contribuyentes. En términos de recaudación efectiva por cancelaciones efectuadas por deudores publicados alcanzó en los dos primeros meses a \$ 1.503 millones para contribuyentes empresas y a \$ 2.339 millones para personas naturales, dando un total de recaudación adicional de \$ 3.842 millones recaudados en ese lapso”.

Sin perjuicio de la evidente dificultad para extraer conclusiones definitivas de datos tan parciales e incompletos, algunos puntos pueden destacarse:

- 1) La cartera total de deudores del Fisco superaba los dos millones (2.153.846 aprox.¹¹⁵) a la fecha de la primera publicación.
- 2) De los deudores inicialmente publicados (28.000), poco más 1.000, esto es, algo más del 3,57%, solucionó su deuda durante el primer mes de funcionamiento del programa.
- 3) Si bien las cifras sobre la recaudación efectiva del periodo bimensual inicial no nos permita afirmar que la medida tiene un impacto mayor en las personas naturales que sobre las empresas (sería necesario conocer el detalle o número de contribuyentes comprendidos en una y otra categoría), tampoco debe descartarse que en la práctica sea esa la situación. Existe un alto grado de probabilidad que este tipo de divulgación de información condicione de forma más sensible y acentuada las múltiples y más amplias actividades en que se desdobra un individuo en comparación con las que realizan las empresas.

Otro ejercicio que podemos realizar con estas cifras parciales de recaudación efectiva, es hacer una proyección bajo la premisa que en los cinco periodos bimensuales siguientes al indicado, la “recaudación adicional” se mantuvo en los mismos rangos. Asumida esta variable, tendríamos que concluir que en doce

¹¹⁴ Vide supra nota 93.

¹¹⁵ No todos necesariamente a causa de créditos tributarios.

meses el monto recaudado por esta vía alcanzó una suma cercana a los \$23.000 millones. Esta cantidad ponderada con la recaudación efectiva (total de las acciones de cobranza) para el año 2003 (\$222.534 millones), debiese llevarnos a establecer que la incidencia recaudatoria de la publicación puede ser próxima a un 10%. Ahora bien, también es posible que medidas de este tipo tenga mayor impacto en los primeros meses de aplicación y que su eficacia vaya disminuyendo con el correr de los meses. En este último evento (bastante probable por lo demás), naturalmente que los niveles de incidencia reales debiesen estar por debajo de la proyección porcentual anterior.

4) Partiendo del supuesto que las publicaciones se actualizan periódicamente y, por ende, el “stock de contribuyentes publicados” es un universo variable (entran y salen contribuyentes), una de las pocas conclusiones que podemos desprender sobre los guarismos correspondientes al primer año de aplicación de la medida es que no existe una relación directa o de “suma cero” entre la disminución o aumento de contribuyentes publicados y el número de contribuyentes que resolvió o regularizó su deuda. Con todo, si tomamos cualquiera de dichas cantidades (5.000 u 8.000) y las comparamos con la cartera total de deudores, no parece que la medida comentada tenga una incidencia de relevo.

Frente a este panorama parcial e impreciso hemos intentado encontrar mayores antecedentes¹¹⁶ en los Balances de Gestión Integral (BGI¹¹⁷) del Servicio de Tesorerías, correspondientes a los últimos cinco años. En ninguno de ellos, no obstante contener una relación bastante completa de las actividades de dicho órgano en el desarrollo de sus funciones (entre ellas, la suscripción de acuerdos con entidades públicas y privadas), encontramos alusión alguna al convenio de intercambio de información de marras, ni tampoco respecto a los efectos de tal medida en la recuperación de la deuda morosa.

Esto puede obedecer, entre otras causas, al discutible fundamento legal y constitucional que tiene dicha divulgación de información, pero también a su débil y inconstante incidencia recaudatoria, esto es, a su poca eficiencia de cara al objetivo de maximizar la recaudación y cobranza de tributos y créditos morosos. Esto último se revela en dichos BGI como uno de los objetivos estratégicos y compromiso institucional. Incluso en función del cumplimiento de las metas anuales de recaudación por cobranza de deuda morosa fiscal (establecidas en el marco del Plan de Lucha contra la Evasión), se vienen concediendo estímulos e incentivos económicos a los funcionarios del mismo Servicio.

Mucho más eficaz en términos recaudatorios (y probablemente también más respetuosa de los derechos de los ciudadanos-contribuyentes) se presenta la denominada “Cobranza Administrativa”¹¹⁸, la cual – según se expresa en la presentación del BGI 2005 – se trata de un proyecto que se inició a fines de 2000 con el “objetivo de implantar un procedimiento de cobranza que recuerde a los deudores a través de medios de comunicación no presenciales, tales como el teléfono, e-mail, fax y correo, de la existencia de deudas morosas y se les informe de las facilidades disponibles para su pago, evitándoles llegar de esta manera a la cobranza judicial”. En los BGI anteriores se la definió también como un “sistema amistoso de cobranza

¹¹⁶ Las informaciones proporcionadas por los *media* se revelan escasas (por no decir nulas), por lo menos aquellas a que tuvimos acceso, confirmando, de alguna manera, una de las percepciones que arrojaba el Estudio Exploratorio referido *supra* en la nota 1 sobre la falta de un adecuado seguimiento de las noticias tributarias.

¹¹⁷ El BGI es uno de los instrumentos previstos por los Programas de Mejoramiento de la Gestión (PMG) aplicados en el Sector Público chileno desde hace algunos años, cuyo propósito es que los distintos Servicios presten cuenta pública de los objetivos, metas y resultados de su gestión anual. Pueden consultarse en la Web de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda: www.dipres.cl

¹¹⁸ Según expresa el Tesorero en el BIG de 2005, los montos globales recuperados en virtud de este método han sido significativos, la “recaudación en el año 2001 fue de 3.272 millones, y en el año 2005, ha sido de 61.918 millones de pesos”. Veamos el comportamiento en un año concreto. Durante el 2004, por ejemplo, se recuperaron recursos por concepto de deuda morosa por un monto de \$42.792 millones, representativo del 48,7% del total de la cartera que se había programado recuperar. En relación con el resultado efectivo del conjunto de acciones de cobranza que realizó la Tesorería para el mismo año (\$230.300 millones), el monto recuperado administrativamente representa un 18,58%.

que consiste en un acercamiento al deudor mediante la utilización de procedimientos administrativos”, en fin, como una “Cobranza Precontenciosa”. Expresado en otras palabras, implica una opción por privilegiar “métodos alternativos a la cobranza judicial”. Con todo, un mecanismo más dentro del conjunto de acciones de cobranza – incluida la judicial¹¹⁹ – que realiza la Tesorería.

Ahora, no podemos dejar de mencionar que, según los mismos documentos, la “Cobranza Administrativa” tiende paulatinamente a convertirse – y definirse – como una “herramienta computacional” de gestión de la cobranza administrativa de impuestos morosos. En este contexto cabría preguntarse si la publicación de la deuda en Dicom ocurre una vez que se han agotado estos medios preventivos o si detrás de la fachada de “acercamiento amistoso” al deudor se esconde la medida de presión. Decimos esto porque se ha alegado que una vez emitido el giro por el SII, la deuda pasa a la Tesorería y ésta automáticamente la transmitiría a DICOM.

Más allá de estas incógnitas¹²⁰, es incuestionable que para alcanzar sus objetivos recaudatorios la autoridad combina medidas coactivas o coercitivas y de estímulo e incentivo al cumplimiento tributario (incluida la condonación de los recargos, esto es, intereses y multas¹²¹), en suma, métodos más o menos “amistosos”. De esta forma, es posible que el Fisco tenga algún grado de conciencia (al menos, por momentos) de lo que decíamos al inicio de este trabajo – a propósito del pensamiento de IHERING – en cuanto a que el derecho si bien necesita la coacción no puede reducirse a ella (por su insuficiencia). Que el ordenamiento también debe cumplir – como nos enseñó BOBBIO – una función *promocional* (de incentivo, de estímulo, de fomento, etc.)¹²².

4.9 La tutela jurisdiccional de los contribuyentes a través del recurso o acción de protección de garantías constitucionales (examen de algunos casos)

¹¹⁹ Conforme los mismos Balances el número de demandas judiciales también se habría incrementado progresivamente. Es posible que en la base de este aumento de acciones judiciales – y de su eficiencia recaudatoria – esté la información que como contraprestación está transmitiendo DICOM a la Tesorería. Esta última, sin duda, a partir de tales datos conoce mejor la situación patrimonial de los deudores, es decir, los bienes en que puede trabar el embargo y realizar el crédito tributario.

¹²⁰ Las cuales, en todo caso, sería conveniente las aclarase el organismo respectivo, en aras de una mayor transparencia y certeza en las relaciones.

¹²¹ *Vide* en este sentido, por ejemplo, la Resolución del Ministerio de Hacienda n° 698 exenta, publicada en el Diario Oficial el día 28 de julio de 2006, por la cual se dictan normas sobre condonación de deudas para contribuyentes. Consignemos que esta Resolución se inserta dentro de lo que el nuevo Gobierno denominó “Plan Chile Compite”. En efecto, en la presentación del mismo, el Ministro de Hacienda expresamente reconoce que la implementación de la medida podría beneficiar a un alto porcentaje de deudores tributarios (casi 297.000) con la reducción del 80% de las multas e intereses.

¹²² Las diferencias entre una concepción represiva y otra promocional son diversas, especialmente en lo relativo a los énfasis (en los fines, funciones, objetos, intereses, etc.), la técnicas a aplicar y las formas y contenidos que pueden adoptar las relaciones entre los sujetos. Con las mínimas palabras – como expresaba el propio BOBBIO – “si può utilmente distinguere un ordinamento protettivo-repressivo da un ordinamento promozionale, dicendo que al primo interessano soprattutto i comportamenti socialmente non desiderati, onde il suo fine precipuo è di impedirne quanto più è possibile il compimento; al secondo interessano soprattutto i comportamenti socialmente desiderati, onde il suo fine è di provocarne il compimento anche nei confronti dei recalcitranti”. En cuanto a las operaciones para alcanzar los fines de uno y otro tipo de ordenamiento, nos dice: “Per raggiungere il proprio fine un ordinamento repressivo compie operazioni di tre tipi e gradi in quanto vi sono tre modi tipici di impedire un’azione non voluta: renderla *impossibile*, renderla *difficile*, renderla *svantaggiosa*. Simmetricamente si può dire che un ordinamento promozionale cerca di raggiungere il proprio fine attraverso le tre operazioni contrarie, cioè cercando di rendere *necessaria*, *agevole*, *vantaggiosa* l’azione voluta”. Las técnicas típicas de ambos ordenamientos también son contrapuestas: en el caso del represivo, el desaliento (“scoraggiamento”), en el otro, el estímulo, el incentivo (“incoraggiamento”). En fin, el momento inicial de una técnica del primer tipo, es la amenaza, por el contrario, de una medida “d’incoraggiamento” una promesa (Cf. BOBBIO, Norberto, “Sulla funzione promozionale del diritto”, *Revista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Anno XXIII (1969), pp. 1313-1329).

Frente a toda esta confusión y diversidad de criterios, naturalmente, algo han tenido que manifestar los Tribunales de Justicia. En un encuadramiento más concreto, expresemos que los Tribunales se han pronunciado sobre casos vinculados al tratamiento de datos efectuados por órganos públicos, y puntualmente, sobre el intercambio de información que se ha verificado en virtud del convenio suscrito entre la Tesorería y DICOM.

La vía principal de tutela ha sido el recurso de protección. Con todo, anticipemos que este mecanismo, por sus ya conocidas limitaciones y el efecto relativo de las sentencias judiciales, está lejos de hacer luz definitiva en las cuestiones que coloca el tratamiento de los datos relativos a los deudores tributarios. Expresado en otros términos, los Tribunales han hecho suyos unos y otros criterios, acogiendo en algunos casos y rechazando en otros los recursos de protección interpuestos.

Como es obvio, por la vía en cuestión se ha pretendido impugnar la facultad de Tesorería de informar a DICOM, invocándose preferentemente la vulneración de los siguientes derechos y garantías constitucionales (todos consagrados en el artículo 19° CPR): *el derecho al respeto y protección a la vida privada y pública y a la honra de la persona y de su familia (n° 4°)*¹²³; *el derecho a la igualdad ante la ley [Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias](n° 2°)*; *el derecho a desarrollar cualquier actividad económica (n° 21)*; *el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales (n° 24)*.

Pues bien, sin pretender entregar un catálogo completo de los fallos sobre esta materia, a continuación presentaremos algunos que consideramos representativos de las líneas jurisprudenciales existentes.

Fallo en recurso de protección deducido ante la Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol IC n° 751-2002

Comencemos por el fallo que resolvió el recurso de protección deducido ante la Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol IC n° 751-2002, de 07 de agosto de 2003, caratulado “*Alejandro Celis en representación SW Manfred Warda en contra Tesorería Regional de Valparaíso y S.II. Valparaíso*”. Dicho fallo fue apelado y confirmado en todas sus partes por sentencia de la Corte Suprema, Rol n° 3.605-03, de 04 de septiembre del mismo año.

El caso (los hechos): un contribuyente (factor de comercio) interpone recurso de protección en contra de la Tesorería Regional de Valparaíso, de la Tesorera Regional y del SII, por considerar que se ha incurrido en una actuación ilegal y arbitraria en su contra. Alega que habiendo concurrido a un establecimiento comercial a realizar una adquisición de productos, la venta de los mismos le fue denegada porque figuraba como deudor moroso en el Boletín Comercial por una suma elevadísima en concepto de Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. El acreedor la Tesorería General de la República. El recurrente hace presente que la liquidación del impuesto en cuestión (que en estricto rigor – expresa adicionalmente – corresponde a una comunidad hereditaria de la cual él forma parte y, por lo tanto, no se lo puede transformar en codeudor solidario del todo), ha sido impugnada judicialmente y que el proceso se encuentra pendiente de resolución. En estas condiciones considera que no ha incurrido en mora en el pago de obligación tributaria alguna, ya que esta no existe (al no estar determinada) y, en consecuencia, no es actualmente exigible. Con su actuar – se agrega – los recurridos han afectado todas las garantías constitucionales que mencionamos en el apartado que antecede y los artículos 6° y 7° de la CPR. Solicita, en definitiva, que se reestablezca el imperio del derecho, se eliminen (y no se continúen comunicando) los datos controvertidos, con costas y con declaración expresa de su derecho a ser indemnizado por todo perjuicio causado.

Los recurridos informaron, en general, lo siguiente:

¹²³ Desde la reforma constitucional de 2005, el tenor n° 4° del artículo 19, es el siguiente: “4°.- *El respeto y protección a la vida privada y a la honra de la persona y su familia*”. Es decir, se elimina la referencia a la vida pública.

a) El *Servicio de Tesorería* comenzó por precisar que la deuda no fue incluida en el Boletín Comercial, sino que en los registros de DICOM S.A. Por otra parte, además de invocar la extemporaneidad del recurso, expresó que el mismo debía ser rechazado por improcedente e infundado. Improcedente e infundado, en resumen, porque si bien existen un proceso judicial (apelación a decisión de Tribunal tributario) y una causa administrativa pendientes, tal recurso de apelación fue concedido en el sólo efecto devolutivo y no suspensivo (esto es, no se decretó orden de no innovar) y el crédito desde que se incorpora en la nómina de deudores morosos tiene mérito ejecutivo. Que, por lo mismo, la acción no puede ser acogida sin infringir la regla constitucional de la inavocabilidad (esta regla se contempla en el artículo 73 de la Constitución y prohíbe avocarse causas pendientes). Igualmente, se menciona como justificación complementaria de su actuación, el convenio entre Tesorería y DICOM, como asimismo el informe positivo que sobre la procedencia de este tipo de acuerdos emitió la Contraloría, aún cuando – complementa – a la fecha en que ocurrieron los hechos ya se había solicitado la eliminación de la información controvertida del registro de deudores morosos de dicha empresa. Por último, cabe mencionar, que a requerimiento de la Corte, la Tesorería informó adicionalmente acerca de lo que había resuelto en relación con la excepción (oposición) a la ejecución deducida por el recurrente, en sentido de que había suspendido la dictación de fallo en dicha causa administrativa, en razón de la apelación pendiente interpuesta por el contribuyente ante la misma Corte de Apelaciones contra la resolución que aprobó el impuesto a la herencia.

b) El *SII* (Dirección Regional Valparaíso), en general, basó su defensa en el principio de separación de funciones con respecto a la Tesorería. En efecto, indica que el Servicio no ha suscrito convenio alguno para proporcionar información sobre impuestos adeudados y, en consecuencia, no puede enmendarse una actuación que no es propia. Por otro lado, expresa que sólo dos actuaciones de su competencia inciden sobre la situación tributaria del contribuyente y ninguna de ellas es objeto de cuestionamiento en el recurso. No obstante, también participa de los argumentos de la Tesorería en cuanto a la extemporaneidad del recurso, sobre el principio de inavocabilidad, agregando que es un error suponer que para proceder al cobro del impuesto se requiera de un fallo ejecutoriado.

Pues bien, la Corte respectiva en base a dichos antecedentes y partiendo de la base que se encontraba acreditada la comunicación de información de la Tesorería a DICOM, realiza interesantes consideraciones, que por su elocuencia vale la pena reproducir.

Así, reconociendo que la Tesorería tiene poderes especiales y reforzados, consagra la idea de que ello no la autoriza para actuar de cualquier modo:

“DÉCIMO TERCERO: Que, por otra parte, si bien el Código Tributario y el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías (D.F.L. 1 de 1994) le entregan al Servicio facultades especiales y determinadas para realizar el cobro de los tributos, multas y demás créditos en conformidad a la ley, no se le han otorgado facultades para obtener el cumplimiento de esas acreencias por otros medios no expresamente autorizados en dichos cuerpos legales, como ocurre con el hecho de enviar la nómina de deudores a registros de morosidad y protestos, lo cual resulta ilegal y una forma arbitraria de presión para el cobro, en especial si se sabe las consecuencias que puede acarrear a una persona el aparecer en los registros DICOM. Así, por lo demás, lo ha resuelto la Excm.a. Corte Suprema en fallos sobre recursos de protección de 28 de enero y 17 de julio, ambos del presente año, roles N°s 211-03 y 1.883-03, respectivamente”.

A mayor abundamiento, en el siguiente considerando, expresa que al actuar de dicha manera, la Tesorería está injustificada e ilegalmente auto tutelando sus derechos:

“DÉCIMO CUARTO: Que, así entonces, la forma de proceder de la Tesorería General de la República importa una auto tutela de sus derechos, pues, por sí y sin mediar ley o sentencia judicial ejecutoriada que haya determinado el impuesto que se pretende cobrar al recurrente, decidió incluir en una base de datos una deuda tributaria que debe continuar cobrando por los medios legales, con lo cual ha lesionado la garantía constitucional contemplada en el artículo 19 N° 4 de la Constitución Política de la República, exponiendo al recurrente a ser calificado de incumplidor de obligaciones tributarias en un registro público, lo que atenta contra su honra, atendida las repercusiones que para cualquiera tiene el aparecer públicamente en dicha condición de incumplidor”.

Por si fuera poco, considera en que en nada contradice lo anterior, la invocación por las recurridas del incumplimiento tributario por parte del contribuyente, porque esa es una cuestión que deberá resolverse en los juicios respectivos:

“DÉCIMO QUINTO: Que, no obsta a lo razonado precedentemente el que los Servicios recurridos señalen que existe un incumplimiento tributario por parte del recurrente, el que se cobra judicialmente, ya que tal asunto se deberá resolver en los procesos respectivos, en los que no existe sentencia judicial ejecutoriada”.

En consecuencia, resuelve **acoger**¹²⁴ el recurso en cuanto dirigido contra la Tesorería General de la República, ordenándole abstenerse, en lo sucesivo, de informar a DICOM sobre la deuda tributaria a que

¹²⁴ Buena parte de las consideraciones por las cuales se acoge este recurso, habían sido ya desarrolladas por la Corte de Apelaciones de Concepción en recurso de protección, Rol n° 3713-2002, de fecha 24 de diciembre de 2002, caratulado *“Jorge Eduardo Caro Ruiz Pod Oña Patricia Eugenia Cáceres Arévalo c/ Dirección Regional Servicio de Tesorería VIII Región”*. Destaquemos que a la hora de referirse a los poderes y posición especiales de dicho organismo para la cobranza coercitiva de los créditos tributarios (incluso los detalla), agrega en el considerando 3°, que por amplios que ellos sean, la Tesorería *“carece de facultades para emplear otros arbitrios no expresamente autorizados en su Ley Orgánica o en el Código Tributario, como es el caso de enviar la nómina de sus deudores a Registros de Morosidades y Protestos, como ha ocurrido en la especie, lo cual resulta ilegal y una forma arbitraria de presión para el cobro, pues es público y notorio que quien figure en tales registros de DICOM queda inhibido de realizar diversas operaciones comerciales y crediticias”*. Adicionalmente, expresa – considerando quinto – que *“el bien jurídico protegido por la ley N° 19.628 de 28 de agosto de 1999 es la honra de las personas y por eso regula la protección de datos de carácter personal y especialmente el tratamiento de los datos en registros o bancos de datos, cuidando siempre la garantía constitucional mencionada. Dicha ley tampoco autoriza la inclusión de deudas de carácter tributario en tales registros o bancos de datos”*. Después de considerar, de igual modo, que el proceder de la Tesorería importa una autotutela de sus derechos y que nada obsta para ello el incumplimiento tributario (cuestión que ha de decidirse en los procesos respectivos), concluye por la acogida y, consecuentemente, la eliminación de los datos del Registro de Morosidades y Protestos de DICOM, ya que la actividad objeto de reparo puede ser perjudicial para las actividades comerciales y lesiva para la honra de la recurrente. Esta sentencia fue apelada y confirmada por la Corte Suprema con fecha 28 de enero de 2003.

La misma Corte de Apelaciones de Concepción, con fecha 02 de mayo de 2003, acogió también el recurso de protección, Rol n° 932/2003, caratulado *“Juan Carlos Tapia Elorza en favor de Inmobiliaria Edificio Los Conquistadores Ltda. y otros contra Director Regional Tesorero de la VIII Región del Servicio de Tesorerías Región del Bío Bío”*. Como en el caso anterior se cuestiona la competencia de la Tesorería para comunicar deudas tributarias a la base de datos de DICOM. No obstante la similitud en el reparo y concordancia en algunas de las consideraciones (v. g. que la Tesorería carece de autorización legal para informar a DICOM), conviene destacar que en este segundo recurso la calidad de persona jurídica de la recurrente condiciona el razonamiento del sentenciador en materia de protección de la vida privada (art. 19 n° 4 CPR). Así, en el considerando 5° puede leerse: *“...del sólo tenor de la referida disposición aparece que ella se refiere sólo a las personas naturales y no a las personas jurídicas (...) Constituyendo la privacidad y el buen nombre de las personas valores propios de la personalidad humana, no cabe duda que las personas jurídicas se encuentran excluidas de la protección constitucional (...), por lo que la conducta ilegal del Servicio de Tesorerías no ha podido vulnerar un derecho del cual carece”*. En otras palabras, el recurso es acogido por la Corte no por entender que la acción de Tesorería vulneraba el derecho a la vida privada de la empresa recurrente, sino por la afectación de la otra garantía alegada por la recurrente, esto es, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, cuestión que queda de manifiesto en el considerando 6°: *“Como se expresó antes, el hecho que una persona natural o jurídica aparezca como deudora en un registro público de datos personales, afecta su imagen y prestigio comercial e inhibe a terceros para contratar con ella, provocándole serias dificultades para acceder a créditos no sólo en el sistema financiero y bancario, sino con proveedores y comerciantes en general, lo que ciertamente constituye una amenaza grave al normal desenvolvimiento de sus negocios y actividades propias de su giro. Existe sin duda un atentado a la garantía constitucional señalada en perjuicio de la sociedad por quien se recurre, no así en relación a sus socios y representantes (...), por cuanto respecto de ellos no existe constancia de que sus nombres hayan sido incluidos en la base de datos de DICOM, ni de otra manera aparece que hayan sido afectadas las actividades que como personas naturales desarrollen”*. Esta sentencia fue apelada y confirmada con un voto en contra por la Corte Suprema, con fecha 17 de julio del mismo año, Rol n° 1889-2003. El voto de minoría corresponde al Ministro Sr. Juica, el que – como se da cuenta en la propia resolución – *“atendido lo dispuesto en el artículo 147 del Código Tributario en relación con el artículo 161 N° 6 del mismo cuerpo legal estubo por revocar la sentencia apelada y recharzar el recurso de protección por estimar que no ha existido de parte del recurrido acto ilegal o arbitrario, susceptible de enmendar por esta vía, por considerar que las actuaciones reclamadas de la Tesorería tienen su fundamento en información que por su naturaleza es pública, en consideración a que dice relación con un proceso en actual tramitación al cual la ley no le ha dado el carácter de secreto o confidencial”*.

se refiere el recurso. Por otra parte, lo rechaza en lo que respecta al SII. En fin, no se hace declaración de reserva de derechos a indemnización por ser improcedente en el marco de una acción extraordinaria de carácter constitucional, como lo es el recurso de protección.

Fallo en recurso de protección deducido ante la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol n° 1.464-2003

En sentido diverso, digna de mención es la sentencia que resolvió un recurso de protección interpuesto ante la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol n° 1.463-2003, de 16 de mayo de 2003, caratulado “*Narváez Parra, Roberto contra Gianni Lambertini*”¹²⁵. El fallo en cuestión fue apelado y confirmado en todas sus partes por sentencia de la Corte Suprema, Rol n° 2.106-2003, de 11 de junio del mismo año.

El caso: la recurrente funda la acción en el hecho de haberse informado por parte de la Tesorería General de la República a DICOM, una presunta deuda tributaria como morosa. Hace presente que dicha información tiene origen en un contrato suscrito entre dicho Servicio y la empresa en cuestión. Esta situación – añade – le causa perjuicios y le impide acceder al sistema financiero, lo cual constituye una suerte de “muerte comercial”.

Los fundamentos de derecho invocados son la vulneración del artículo 19 n° 4 de la CPR, como asimismo, las normas de la Ley n° 19.628, por cuanto, a su juicio, este cuerpo normativo no autoriza la inclusión en los registros de deudas de carácter tributario, especialmente – puntualiza el recurrente – cuando las mismas tienen el carácter de reservadas conforme lo dispuesto en los artículos 30 inciso 5°, 35 inciso 2° y 168 inciso 3° del Código Tributario.

Por su parte, el recurrido (el Tesorero General de la República), informó que la deuda fue comunicada a DICOM y que su cobro ejecutivo se encontraba demandado. Agregó que de conformidad con el artículo 147° (en relación con el art. 24 inciso 2°) del Código Tributario, la interposición de una reclamación no altera el ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro ejecutivo, a menos que medie suspensión de tal cobro por decisión del Director del SII o de los Tribunales de Justicia. Por lo tanto, no mediando estas circunstancias, los impuestos son exigibles. Por fin, expresa que la información comunicada a DICOM “por pertenecer al sistema de recaudación y cobranza que maneja Tesorerías no tiene la naturaleza de reservada o secreta, por cuanto ella ya se encuentra en alguna de las etapas de cobro a que se refiere el Título V del Libro III del Código Tributario”.

Pues bien, la Corte de Apelaciones hace suyas las argumentaciones de la Tesorería, declarando que no ha existido actuación ilegal o arbitraria de su parte y, en consecuencia, **rechaza** el recurso impetrado.

En cuanto al intercambio de información con DICOM y al convenio que le sirve de causa – como puede leerse en el considerando 5° –, el Tribunal no hace reparo alguno, adhiriendo a la posición que entiende que los datos proporcionados por la Tesorería tienen el carácter de públicos.

Incluso más, en el considerando siguiente, se aprecia como en este caso concreto la Corte se alinea con buena parte de los argumentos esgrimidos por la Contraloría y con las actuaciones de la Tesorería que derivaron en la declaración del carácter público de la información relativa a los deudores fiscales morosos:

“6° Que, no obstante señalar la Ley N° 19.628, sobre «Protección de la vida privada en lo concerniente a datos de carácter personal», que el bien jurídico protegido por ella es la honra de las personas y por eso regula la protección de datos de carácter personal «no autorizando la inclusión de deudas de carácter tributario en registros o bancos de datos», resulta que dicha norma no es aplicable para resolver la cuestión planteada en esta acción cautelar, puesto que como se indica en el dictamen N° 25.336 de 2002 de la Contraloría General de la República, acompañado por la recurrida, la información de morosidad entregada por Tesorerías a Dicom, por pertenecer al sistema de reclamación y cobranza que maneja ese servicio, no tiene la naturaleza de reservada o secreta, por cuanto ella ya se encuentra en alguna de las etapas de

¹²⁵ Tesorero General de la República.

procedimiento de cobro a que se refiere el Título V del Libro III del Código Tributario. En el mismo sentido cabe entender que la Resolución Exenta N° 2475 del Servicio de Tesorerías, dictada en cumplimiento de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, y el DFL N° 1/19.365/00, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, clasifique con «Declaración de reserva con fundamento en la protección del interés público»: «1.4 Información referida a los deudores morosos del Fisco, hasta la notificación de la demanda respectiva»; y, por ello, una vez cumplida la respectiva notificación, dicha información de deuda por estar contenida en el expediente judicial de cobranza tiene calidad de pública».

A nuestro juicio, esta sentencia sin perjuicio de orientarse en sentido diverso a la anterior, deja entrever una circunstancia importante con respecto a una de las situaciones jurídicas que pudiera ser constitutiva de excepción (o límite) a la comunicación de información. Nos referimos a los deudores tributarios que han celebrados convenios de pago y cumplen con las cuotas pactadas (evento que al parecer no se había verificado en el caso del recurrente) al tenor de lo que se expresa en el considerando séptimo:

“7° Que, además, del cumplimiento de los informes decretados como medidas para mejor resolver, se desprende que la inclusión del contribuyente en los registros de Dicom no ha podido ser dejada sin efecto por la recurrida, en atención al incumplimiento por parte del deudor de dos convenios de pago celebrados con aquélla”.

Fallo en recurso de protección deducido ante la Corte de Apelaciones de Chillán, Rol n° 119-2006

Por último, destaquemos el fallo del recurso de protección dictado por la Corte de Apelaciones de Chillán, el 27 de octubre de 2006, Rol n° 119-2006, caratulado *“Luis Gastón Henríquez Garrido contra Tesorería Provincial de Ñuble rep. don Marcos Becerra Rojas”*.

Como se desprende de su reciente data, la polémica sigue abierta y la Tesorería continúa comunicando información. Por lo mismo, todo hace presumir que hasta hoy el(los) convenio(s) de la controversia están operativos y vigentes. Intentaremos complementar esta apreciación en el último apartado de este estudio.

En cuanto a la sentencia propiamente tal, observemos que la controversia se encuadra en similares coordenadas, argumentos y sujetos¹²⁶. En todo caso, no está demás recordar – como se hace en el considerando 4° – que lo que *“interesa en el presente caso [y en todos estos casos], es determinar si (...), el Servicio de Tesorería tiene la facultad para informar a la base de datos de DICOM las deudas morosas de un contribuyente (...), y en su caso, si ello vulnera alguna de las garantías constitucionales protegidas por este recurso”*.

Frente a esta cuestión, claramente, como se ha indicado, hay dos posiciones y un conjunto de argumentos para sustentar una y otra.

Los argumentos en el caso de la tesis que desconoce facultad a la Tesorería (posición del recurrente): la interpretación de los artículos 17 y 20 de la Ley n° 19.628 en el sentido que no autorizarían la transmisión de información de carácter tributario; la afectación protección de la vida privada y la honra de las personas; los artículos 6 y 7 de la CPR, etc.

Por su parte, para la defensa de la facultad de la Tesorería: la improcedencia de la limitación del artículo 17 de la Ley n° 19.628 (en el caso de tratamiento de datos por un organismo público no es necesario el consentimiento del titular); el alcance de la definición de tratamientos de datos – dada por la propia Ley – en el sentido de comprender la posibilidad de que los datos personales sean comunicados y transmitidos a terceros; la publicación de datos se inserta en el cobro ejecutivo que autoriza este tipo de medidas y elimina el carácter reservado de los datos; lo dispuesto en la Resolución Exenta n° 2475/2002; el Convenio suscrito con DICOM cuya legalidad ha sido reconocida por la Contraloría (Dictamen n° 25.336 de 2002), etc.

¹²⁶ La situación de hecho que motiva el recurso es la negación de un avance de línea de crédito por parte del Banco del recurrente, a causa de tener registradas deudas morosas en DICOM (por concepto de impuestos a la renta, IVA y recargos), cuyo acreedor es, obviamente, la Tesorería.

Otro argumento que colocó la Tesorería para alegar la improcedencia del recurso (desestimado por la Corte), es que la controversia debía solucionarse en otra sede, es decir, conforme el procedimiento específico del Título II de la Ley nº 19.628 (doctrinariamente denominado como «Habeas Data»).

Se arguyó, de igual modo, la arbitrariedad de la Administración (en el sentido de trato desigual) al no informar a DICOM todos los contribuyentes en situación de morosidad, “sino sólo a algunos de ellos en forma selectiva”. La Tesorería se defendió señalando algo que aclara algunas dudas sobre su forma de proceder: *“todos los contribuyentes con deudas tributarias morosas, notificados y requeridos de pago, figuran en Dicom”*.

Pues bien, la Corte se inclina por la tesis que cuestiona la facultad de la Tesorería para informar datos, basándose, fundamentalmente, en la interpretación del artículo 20 de la Ley nº 19.628, en términos de subrayar que el tratamiento de datos personales por un organismo público sólo podrá realizarse en materias de su competencia y **“con sujeción a las reglas precedentes”** (...) “entre las cuales se encuentra el artículo 17” que limita la información de datos que se originan en obligaciones provenientes de impuestos, reajustes, intereses y multas de carácter tributario (el subrayado y destacado no son nuestros).

En definitiva, entiende que la Tesorería al infringir dichas normas legales afectó el derecho constitucional a la vida privada que tiene el recurrente (art. 19º nº 4º CPR), acogiendo el recurso y ordenando la eliminación de la información del registro de morosidades y protestos de DICOM¹²⁷.

Consignemos que esta conclusión había sido adoptada por la misma Corte y con similares fundamentos en la resolución de otro recurso de protección (Rol 30-2006, caratulado *“Roxana Yaquelin Figueroa Moreno contra Tesorería Provincial de Ñuble”*¹²⁸), confirmada por la Corte Suprema el 10 de mayo de 2006. Esta circunstancia es indicada expresamente en el considerando 11º del fallo que comentamos. De este modo, se sigue una línea jurisprudencial previa, es decir, se trata de una “jurisprudencia precedentalista”.

“Precedentalista” es también el voto en contra de uno de los Ministros que integró el Tribunal. La “Jurisprudencia ha precisado” dice al exponer las razones por las que difiere de la mayoría. La lectura de las mismas nos recuerda, en general, el razonamiento seguido en el fallo del recurso Rol nº 1.464-2003, comentado en párrafos anteriores.

De esta forma, creemos que esta sentencia es una buena síntesis de las posiciones jurisprudenciales generadas a propósito del problema objeto de análisis.

4.10 Notas complementarias sobre la situación actual de una historia con final abierto

Además del estado de la problemática en sede jurisdiccional hemos investigado la situación en la práctica administrativa y de las empresas especializadas en el tratamiento de la información.

Con respecto a la Tesorería, no se advierte en su página Web alguna opción que permita acceder directamente a cualquier lista o nómina de deudores tributarios. En todo caso, en su nuevo Portal de Internet se observan dos opciones que merecen consignarse. Una denominada “Estado de Cuenta Fiscal

¹²⁷ El argumento de la vulneración del derecho a desarrollar cualquier actividad económica, es desestimado por la Corte en la consideración de que *“no existe antecedente alguno que permita establecer que el recurrente desarrolle o haya pretendido desarrollar alguna actividad económica y se haya visto perturbado o amenazado por la conducta de la recurrida”*.

¹²⁸ Una curiosidad sobre este fallo es que incluso el título de la Ley nº 19.628, esto es, el argumento meramente semántico, es utilizado por el Tribunal para demostrar que el bien jurídico protegido por ella es la vida privada de las personas (cuestión que – como comentamos – aparece débilmente tratada en el cuerpo de la ley): *“7º) Que, en lo que dice relación con la vulneración de la garantía constitucional del N° 4 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, es del caso señalar que la Ley 19.628, en su epígrafe, se refiere a la protección de la vida privada de las personas...”*. Observemos que la Corte, no obstante acoger el recurso por vulneración del derecho constitucional a la vida privada, desestima por falta de prueba, el otro argumento esgrimido por la recurrente, esto es, que la actividad informativa de la Tesorería afectaba su derecho a desarrollar actividades económicas.

Tributaria”, para cuyo acceso se exige el ingreso del RUT y una Clave (se obtiene mediante registro previo). La otra es la “Consulta de Deudas en Cobranza”. En este último caso, basta con el ingreso del RUT.

En la misma línea, hemos constatado que en el sitio Web del SII, hoy por hoy es posible consultar la “situación tributaria de terceros”. La operación es bastante simple. Una vez que se ha ingresado a la Página del Servicio (www.sii.cl), se debe buscar la opción denominada “Situación tributaria”, dentro de la cual se encontrará otra más específica rotulada “situación tributaria de terceros”. Al desplegar la misma, aparecerá una pantalla bajo el título de “Consulta por contribuyente”, bastando para acceder finalmente a los datos tributarios con ingresar el n° de RUT (Rol Único Tributario, que en el caso de las personas naturales coincide con el n° de cédula nacional de identidad¹²⁹) del contribuyente a consultar. Es decir, basta con el ingreso de un número – que precisamente por la circunstancia de ser único existen bastantes posibilidades de obtenerlo sin grandes dificultades – para acceder a información tributaria sobre un contribuyente cualquiera. Es probable que esta facilidad sea la causa de que existan empresas especializadas en el tratamiento de información (v. g. *Databusiness*) que ofrezcan (vide www.databusiness.cl) entre sus productos el denominado “Registro de Anotaciones Vigentes SII (RAV)”¹³⁰.

Una cuestión que conviene destacar sobre esta última modalidad, es que el SII no oculta sus motivaciones. Así, puede leerse en la misma pantalla de “Consulta por contribuyente” lo siguiente: “*A través de esta opción el SII proporciona información a los contribuyentes respecto de su situación tributaria, de manera que, tomen conocimiento del estado en que se encuentran y los problemas pendientes de solución. Además permite alertar a aquellos que efectúan operaciones con contribuyentes con comportamiento tributario irregular*” (destacado nuestro). Con todo, el SII en la misma oportunidad advierte que la información es parcial, que representa la posición tributaria del contribuyente a la fecha de la consulta y que, por lo tanto, el consultado puede tener otras observaciones distintas, en fin, que la “consulta no constituye una certificación del comportamiento tributario del contribuyente”. Esta última reserva, nos suena un poco inconsistente con esta suerte de “alerta comercial” que el Servicio en principio se propone ofrecer y nos preguntamos si acaso ésta no está en contradicción con la finalidad tributaria que condiciona el tratamiento de la información recopilada por el Servicio (dónde está la función o competencia que permite al SII integrar o participar en una suerte de central público-privada de información de contribuyentes en situación irregular). En fin, para el evento de que el contribuyente esté en desacuerdo o desconozca la situación informada, se le ofrece la posibilidad de resolver o aclarar la cuestión acercándose al SII correspondiente a su domicilio.

También mediante la consulta – previa suscripción del contrato respectivo – en el Portal de *Sinacofi* (www.sinacofi.cl) es posible acceder a la “Situación Tributaria” de las personas. Este producto forma parte de una de las líneas de negocio ofrecidas y que se denomina “Central de Riesgos”. En la presentación de la misma se expresa: “*Los esfuerzos de SINACOFI se han focalizado en la consolidación de bases de datos estratégicas que son actualizadas periódicamente con información proveniente directamente de la industria bancaria y de fuentes oficiales, tales*

¹²⁹ Según el artículo 66° del Código Tributario, todas las personas que causen o puedan causar impuestos deberán cumplir con la obligación accesoria de estar inscritas en el Rol Único Tributario (RUT), cuya confección, mantención y permanente actualización corresponde al SII. Esta obligación está reglamentada en detalle en el DFL n° 3 del Ministerio de Hacienda, de 1969. Ya en su artículo 1° inciso 2° se coloca en evidencia una cierta correspondencia entre la numeración fiscal y la de identificación nacional: “*El Rol Único Tributario identificará a las personas naturales de acuerdo con un sistema y numeración que guardará relación con aquellos utilizados para iguales propósitos por el Servicio de Registro Civil e Identificación*”. Mucho más elocuente es la posterior Circular del SII, n° 4, de 1995, que estableció, entre otras cosas, que las personas naturales chilenas no necesitan solicitar su RUT, “puesto que éste es el mismo de su Cédula Nacional de Identidad”.

¹³⁰ En la descripción del producto se indica que forma parte del sistema de apoyo crediticio Datacred que proporciona información relativa a las anotaciones que dan cuenta de aquellas “situaciones anómalas del contribuyente”, lo que significa la existencia de requerimiento por parte del SII (incluye n° de anotaciones vigentes, fechas y las causas de las mismas). Entre las bondades que ofrece esta modalidad está – se expresa – la de minimizar el riesgo de las operaciones crediticias (*Vide Anexo n° 1*).

el Servicio de Impuestos Internos, Tesorería General de la República, Cámara de Comercio de Santiago, Servicio de Registro Civil e Identificación, entre otros organismos. Todo bajo estándares de seguridad y calidad del más alto nivel” (cursiva y destacado nuestro).

Sobre *SIISA*, la otra empresa especializada en el desarrollo de sistemas de información crediticia que habíamos mencionado, no estamos en condiciones de entregar mayores antecedentes, toda vez que para acceder a las soluciones que entrega es necesario el ingreso de un n° de identificación y de una password. Finalmente, hemos realizado el ejercicio de ingresar a la página Web de *Dicom Equifax* (sitio de acceso público, al igual que los anteriores), para intentar determinar a través de los productos que se comercializan *on line* si se continúa comunicando información relativa a deudas tributarias. Pues bien, entre las múltiples modalidades de información (que forman parte de la opción más general: “conozca con quién negocia”), podemos dar cuenta de lo siguiente, naturalmente con las limitaciones que tiene cualquier usuario que no está registrado.

En el producto llamado *Dicom Plus Gold* (que según su definición contiene secciones organizadas de tal forma que es posible distinguir claramente los aspectos positivos y negativos del consultado), se aprecia en el informe de ejemplo proporcionado (*Vide Anexo n° 2*) que se contiene algún tipo de información tributaria, como el indicador de acreditación relativo a la fecha y n° de folio de la última declaración de impuestos. En el mismo ejemplo, pueden leerse secciones respecto a indicadores de prevención de fraude y registro de morosidades y protestos, pero sin una referencia directa a que éstas tengan naturaleza tributaria. Ello nos dice poco, porque – como notamos – en los recursos de protección que examinamos, era precisamente en tal sección o registro en que constaban las deudas de índole tributaria que la Tesorería comunicaba.

Otra de las consultas posibles se denomina *Dicom Full Empresas*, la cual cuenta con información proveniente de 18 bases de datos, entre ellas, una rotulada “Registro de Infracciones y Anotaciones Tributarias”. Puntualicemos que esta última base además de ser un producto que se integra en uno más amplio, se ofrece también como modalidad independiente, y por lo que leemos en el ejemplo que hemos tomado (*Vide Anexo n° 3*), puede estar referido, asimismo, a personas naturales.

Otro producto que ofrece información concerniente a bases de datos de morosidades (sin especificación expresa tampoco que se incluyan las de naturaleza tributaria) es *Dicom Alerta Comercial*.

Para concluir, expresemos que esta última empresa, al indicar las fuentes de dichas bases de datos, no menciona explícitamente a la Tesorería General de la República ni tampoco al SII. Sin embargo, se utiliza para denominar a una de ellas una expresión (“Información Pública”) que bien podría ser comprensiva de la información comunicada eventualmente por ambos servicios públicos. No se trata de exceso de perspicacia, simplemente no olvidamos que una de las orientaciones vigentes en el sistema chileno, como vimos, es la de calificar de públicos los datos materia de nuestro análisis.

5. Algunas reflexiones conclusivas

1ª Aunque dijimos que no formularíamos conclusiones para que fuese el lector el que las estableciese (metodología que continuamos sugiriendo), hemos decidido hacer algunas reflexiones conclusivas sobre las cuestiones tratadas. Somos conscientes que es un estudio extenso, susceptible de diferentes lecturas y que hay lectores que buscarán alcances en sentido inverso (“de atrás para adelante” si se nos permite).

2ª El método comparado se revela como una útil perspectiva de investigación (no un mero ejercicio académico), para conocer mejor el propio derecho y orientar la toma de decisiones concretas. Una técnica adecuada de superar el provincianismo exclusivista sin caer en un universalismo utópico. Hemos centrado la comparación en dos sistemas, lo que ha permitido contextualizar con más amplitud los elementos de comparación.

3ª El problema de la tutela de los derechos y garantías de los contribuyentes se inserta en un marco más amplio y dinámico del que resulta del examen y aplicación de las normas tributarias en fases estanco. Insatisfactorio todavía puede ser el encuadramiento a nivel de “Constitución financiera”. Los principios y valores a ponderar hay que buscarlos en el conjunto de la Constitución e interpretarlos en su unidad y coherencia. Dicho alargamiento no sólo respecto las fuentes normativas, sino además de intereses (valores) en juego y sujetos participantes en la trama de las decisiones de los conflictos tributarios.

4ª Respecto a los intereses en juego, no basta una contraposición entre un interés fiscal recaudatorio patrimonial y un interés del particular de proteger libertades individuales, como tampoco de un intento reduccionista por entenderlos como una misma cosa. Es probable que bajo este entendimiento las soluciones se busquen siempre vía coacción e identificación de la finalidad de las medidas con el combate contra la evasión y el fraude fiscal, justificación de fondo que se aprecia en las experiencias examinadas.

5ª Los anteriores son instrumento y fin legítimos (son millones los tributos liquidados y no pagados), pero insuficientes para justificar por sí la divulgación de deudores tributarios. Insuficientes porque importaría suponer que todos los sujetos publicables son delincuentes o tienen ánimo de delinquir y que mediante la coacción se va a terminar con la ilicitud. El recurso a la ética tributaria o entrelazamiento práctico entre moral y derecho para encontrar vías de argumentación y solución de conflictos razonables (buenas razones), puede ser una alternativa. También puede serlo la función promocional del derecho.

6ª En la ponderación algún aporte puede prestar la consideración de un tercer interés de la colectividad o comunidad, distinto a la sumatoria de intereses individuales y al interés del Estado aparato, aunque puedan existir algunos puntos de contacto o interrelaciones. Manifestaciones más concretas del mismo se aprecian en la necesidad de que todos paguen sus tributos según criterios de igualdad, legalidad, imparcialidad de la Administración, como asimismo en el imperativo de respeto de los derechos fundamentales. Así, puede ser importante para la colectividad, por qué no, la protección del derecho a la intimidad que podría verse vulnerado con la divulgación informática desproporcionada e innecesaria de datos de carácter tributario (si la Administración legítimamente necesita y obtiene mayor cantidad de datos, parece razonable el refuerzo correlativo de la garantía del deber de reserva). En fin, la colectividad tiene un interés tutelable a una gestión adecuada y correcta del Estado de los recursos financieros. Siendo relaciones jurídicas autónomas no dejan de tener algún grado vinculación. Con este entendimiento más amplio de igualdad en la legalidad y responsabilidad también se puede incentivar el cumplimiento.

7ª Hay otros organismos no tributarios con potencial garantizador del contribuyente. Entidades, por ejemplo, encargadas de proteger derechos más específicos, como las Comisiones de protección de datos. También otros entes con funciones más generales, que indirectamente analizan materias tributarias realizando el control de legalidad de los actos de la Administración (Contraloría General de la República de Chile). Otro indicio que la tutela de los contribuyentes entronca con el Estado Constitucional de Derecho.

8ª Seguramente la medida examinada tiene mayor impacto en las personas naturales que en las personas colectivas. Esta situación invita a reflexionar sobre la necesidad y eficacia de la misma. Es sabido que son las primeras las más “castigadas” por los sistemas tributarios y que es probable no sea en este tipo de contribuyentes donde se verifiquen los más altos índices de incumplimiento tributario (efecto del correlativo grado de cautividad).

9ª Problema complejo es la determinación del momento frontera para la inclusión de contribuyentes morosos en las listas, esto es, la definición de las situaciones subjetivas tributarias publicables. En general, hay coincidencia en que éste o éstas han de integrarse en el procedimiento ejecutivo de cobro de deudas tributarias. La cuestión es que incluso a esta altura algunas situaciones están lejos de ser definitivas. Por ello tienen una importancia capital las medidas de seguridad o garantías jurídico-procesales preventivas de calidad de la información a divulgar, es decir, de las medidas cautelares y urgentes que se articulen.

10ª Todo puede ser poco ante las eventuales implicancias prácticas de la medida en una sociedad informatizada, caracterizada por la instantaneidad del tratamiento de datos. ¿Existe alguna posibilidad real de control desde que la información ingresa en la Web y se convierte en pública y de libre acceso? ¿Son eficaces las garantías desde que los datos inician una suerte de viaje al infinito, a un espacio sin fronteras? De ahí, que aún cuando las experiencias portuguesa y chilena muestran trayectorias diferentes en sus desarrollos normativos e institucionales, pudiendo incluso reconocerse a la primera una mayor consistencia y rigor en la ponderación en las medidas de protección adoptadas y en la técnica aplicada (*v. g.* las listas no están disponibles bajo la forma de fichero para *download* o para impresión integral), en la práctica tenemos una misma realidad, en ambos sistemas los deudores tributarios están disponibles en Internet. Con todo, en Portugal todavía no se comercializa dicha información. Ahora bien, siendo la expansión en este campo vertiginosa, no estaría demás ir preguntándose sobre ¿cuáles son las condiciones adecuadas para que los datos que manejan los órganos públicos entren al libre mercado de distribución y comercialización?



ANEXOS



ANEXO nº 1*

¿ QUE ES ANOTACIONES VIGENTES SII (RAV) ?

◀◀ VOLVER

ANOTACIONES VIGENTES SII (RAV), es un producto del sistema de apoyo crediticio Datacred que proporciona información relativa a las anotaciones que dan cuenta de aquellas situaciones anómalas del contribuyente, lo que indica que existe un requerimiento por parte del Servicio de Impuestos Internos. El estado de vigencia, perdurará hasta que el contribuyente presente la documentación solicitada por dicho organismo.

ANOTACIONES VIGENTES SII (RAV) OFRECE:

- ▶ Información confiable y oportuna.
- ▶ Minimizar el riesgo de sus operaciones crediticias.
- ▶ Eficiencia y eficacia.

ANOTACIONES VIGENTES SII (RAV) PROPORCIONA INFORMACION SOBRE LA SITUACION TRIBUTARIA DE CONTRIBUYENTES

La información se entrega bajo las modalidades de consulta RESUMEN y DETALLE. Incluye entre otra información: número de anotaciones vigentes, fecha en las que se produjeron, y causal de la anotación informada por el Servicio de Impuestos Internos - SII

Ejemplo Consulta Registro de Anotaciones Vigentes SII

◀◀ VOLVER

Identificación del Rut ingresado como argumento de Consulta.

IDENTIFICACION	
Rut	Nombre e Parón Social
4.971.749-3	JUAN ANTONIO VERGARA MARTINEZ

Resumen Anotaciones Vigentes SII indicando el N° total de anotaciones, la fecha más reciente y la más antigua.

RAV - RESUMEN			
Producto	Total de Anotaciones Vigentes	Fecha más Antigua	Fecha más Reciente
Registro de Anotaciones Vigentes SII	2	18/07/2001	05/02/2002

Detalle de todas las anotaciones, indicando fecha, código y causal de la misma.

RAV - DETALLE			
Fecha	Código	Causal	
05/02/2002	4301	INCONCURRENTE OP. IVA(SIN GIRO)	
18/07/2001	4301	INCONCURRENTE OP. IVA(SIN GIRO)	

* Nota: Información y ejemplo disponible en www.databusiness.cl

ANEXO nº 2

Informe de ejemplo al 10 de Junio de 2004

Identificación

Rut	N° Serie	Nombre
14.765.118-2	A020001265	GUTIERREZ ALFA JUANA FRANCISCA

Resumen por Producto

Dicom Plus Gold Personas

Impagos: 1 Estado Cédula de Identidad: Vigente Nro Serie : A020001265 Acreditaciones: SI

Dicom Plus Gold

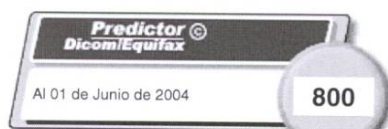
Identificación

Rut	14.765.118-2
Nombre	GUTIERREZ ALFA JUANA FRANCISCA
Fecha de Nacimiento	11 de Mayo de 1973 , 27 años
Actividad	TECNOLOGO MEDICO

Antecedentes Particulares

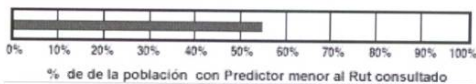
Dirección Particular	SAN ROSENDO 418 OF 601 SANTIAGO, SANTIAGO	N° de Direcciones registradas	3
Código postal	256266		
Teléfono 1	02-12345676		
e-mail	jfgutierrez@mail.cl		

Indicadores de Riesgo Crediticio



De cada 100 personas con un predictor igual a 911 , se espera que 91 de ellas cumplan con sus obligaciones de pago durante los próximos 18 meses.

Clase de Riesgo 1



Respecto de la Población: Un 57 % de la población presenta un predictor igual o inferior al del Rut consultado.

Aspectos Relevantes

- + Baja cantidad de direcciones registradas
- Presenta Morosidades SICOM
- + Presencia de relaciones con Banco

Indicadores de Acreditación

Bancos en que ha registrado movimientos	1 : BANCO ASIATICO.	No significa que la cuenta corriente bancaria esté vigente
Socios y Sociedades	7 vinculaciones como Socio - 8 vinculaciones como Sociedad	No implica vigencia de las vinculaciones
Fecha última Declaración de Impuestos	Abril 2003	Folio (últ. 4 dígitos) 2333
Última verificación de Domicilio (últimos 2 años)	9 de Septiembre de 2001	
Últimos Movimientos de Comercio Exterior	Importaciones: año 2002, CIF US\$ 3.500 Exportaciones: año 2002, FOB US\$ 23.500	
Bienes Raíces	24 Propiedades Avalúo Fiscal Total \$: 245.593.900	

Indicadores de Prevención de Fraude

Estado Cédula de Identidad	Nro Serie consultado	Motivo	Fecha de Vencimiento
Vigente	A020001265	DOCUMENTO VIGENTE	13 de Mayo de 2009

ANEXO nº 2 (Continuación)*

Registro de Morosidades y Protestos Impagos					
Montos de Impagos \$	Total de Impagos	Fecha Vencimiento Ultimo Impago	Monto Ultimo Impago	Tipo de Deuda Ultimo Impago	Montos Acumulados \$
149.360	5	20AGO2002	33.590	MOROSIDAD	
Distribución de Impagos	Documentos Período	Montos Período \$	Documentos Acumulados	Montos Acumulados \$	
Ultimos 6 meses	1	33.590	1	33.590	

Antecedentes Laborales

Empleador	SAC LTDA
Cargo	TECNOLOGO MEDICO
Dirección Laboral	NUEVA YORK 1418 OF 60000 , SANTIAGO , SANTIAGO
Fecha Confirmación	10 de Octubre de 1995

Indicador de Consultas al Rut

Rut registra 6 consultas en los últimos 6 MESES .		
Fecha	Empresa	Informes
28MAY2004	BANCO ASIATICO	DICOM PLUS
18MAY2004	BANCO SUDAMERICA	DICOM FULL
18MAY2004	BANCO EUROPEO	DICOM PLUS
17NOV2003	BANCO ASIATICO	DICOM PLUS
11NOV2003	BANCO EUROPEO	DICOM PLUS
08NOV2003	BANCO SUDAMERICA	DICOM PLUS

Desglose de Registro de Morosidades y Protestos Impagos

Fecha Vcto	Tipo Documento	Monto	Motivo	Librador	Localidad	Tipo de Deuda
18AGO2002	CM	\$ 33.590,00		DE CHILE	SANTIAGO	MOROSIDAD

Detalle de Morosidades y Protestos Impagos por Documento

Fecha Vcto	Tipo Documento	Moneda	Monto	Motivo	Librador	Localidad	Tipo de Deuda
18AGO2002	CM	\$	33.590,00		DE CHILE	SANTIAGO	MOROSIDAD
N° Cheque/Operación	Tipo de Crédito	Fecha de Ingreso	Notario				
121	CC	8 de Octubre de 2002					
Fecha Justificación	Justificación						
12 SEP 2003							

Fuentes: Bases de Datos **Dicom/Equifax**, Información Pública, Diario Oficial, Aportante Bases de Datos SICOM, Servicio Nacional de Aduanas, Boletín de Informaciones Comerciales, Dirección del Trabajo, SRCel. La data contenida en el informe se ajusta a la Ley N° 19.628 y su modificación contenida en la Ley N° 19.812.


DICOM/EQUIFAX USUARIO 01/06/2004 17:45

* **Nota:** Ejemplo disponible en www.dicom.cl

ANEXO nº 3*

Información Comercial/Ejemplos

Rut	8.980.312-K
Nombre	GONZALEZ VALDOR ANDRES RAUL

Producto	Resumen	Detalle
Registro de Infracciones y Anotaciones Tributarias	Número de Antecedentes: 3	

Registro de Infracciones y Anotaciones Tributarias

Rut	8.980.312-K
Nombre	GONZALEZ VALDOR ANDRES RAUL

Detalle

Fecha	Código	Causal	Folio
30/04/1993	60	TERMINO DE GIRO DE PERSONAS JURIDICAS	9235592
31/12/1999	51	REPRESENTANTE/SOCIO DE SOC. BLOQUEADA	17432
01/02/2000	42	INCURRE NOTIFIC AUDITORIA IVA RENTA	13127

Indice

DICOM S.A.

USUARIO

20/03/2000 12:00

* Nota: Ejemplo disponible en www.dicom.cl