



## **Universidad Siglo 21**

Abogacía

Año: 2020

Nombre: Marcuzzi, Rodrigo Cátulo

DNI: 24.875.906

Legajo: VABG77542

Tema: Derecho de acceso a la información pública

Título: “Derecho de acceso a la información pública: El secreto fiscal como limite a sus alcances”

Nota a fallo sobre autos: “Olivera, Gustavo Eduardo c. Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo ley 16.986”

Tutor: Romina Vittar

## **DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA: EL SECRETO FISCAL COMO LIMITE A SUS ALCANCES**

**SUMARIO:** I. El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental y sus límites – II. El secreto fiscal: Su naturaleza jurídica y el interés que pretende tutelar – III. Antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales – IV. El Caso “Olivera”: Antecedentes e historia procesal – El fallo de la CNACAF - V. Análisis de la ratio decidendi – VI. La denuncia del ilícito fiscal: Alcance de la participación del particular denunciante – VII. Análisis crítico del decisorio – VIII. Reciente pronunciamiento de la CSJN - IX. Corolario

### **I. El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental y sus límites**

A título de exordio resulta de interés tener presente que en nuestro sistema jurídico ningún derecho, atribución, potestad o prerrogativa revisten el carácter de absoluto y/o prevalente sobre los demás, ya sean éstos subjetivos individuales o de incidencia colectiva o difusos, cualquiera sea la persona quien detente la titularidad de los mismos.

El derecho de acceso a la información pública reviste la naturaleza de un derecho humano fundamental, es el derecho que asiste a toda persona humana o jurídica que le permite buscar, recibir y difundir información en poder del Estado. Este derecho humano fundamental que emana de los principios y garantías que informan el sistema republicano y democrático, guarda relación con los de publicidad de los actos de gobierno y transparencia en las acciones y las informaciones en poder del Estado.

Si bien no encuentra una previsión expresa en nuestra carta magna, tal derecho reviste jerarquía constitucional, ello en razón de la atribución de tal carácter por parte del constituyente en la reforma operada en el año 1994 a la Constitución Nacional, a ciertos tratados internacionales en materia de derechos humanos (Art. 75 inc. 22 CN) ratificados por la Nación. En efecto, la Convención Americana de los Derechos Humanos, tratado comprendido en la mencionada jerarquización constitucional, lo contempla en su Art. 13, punto 1.

El derecho de acceso a la información pública fue inicialmente reglamentado por el Decreto 1172/2003 del PEN (anexo VI), y más recientemente mediante el dictado de la Ley 27.275, la cual establece los principios generales, los alcances y las excepciones

y/o limitaciones que reglamentan el ejercicio de dicho derecho, siendo reglamentada ésta última norma de carácter legal por el Decreto 206/2017.

El derecho a la intimidad se presenta como uno de los derechos considerados también de carácter fundamental, revestido de jerarquía constitucional por imperio del Art. 19 de la Constitución Nacional, así como por encontrar consagración expresa en tratados en materia de derechos humanos a los cuales se le asigna jerarquía constitucional (Art. 12 punto 2 Convención Americana de los Derechos Humanos), por ende, debe conciliarse con el de acceso a la información pública.

Como derecho inherente a la persona, el derecho a la intimidad encuentra protección expresa en las disposiciones de los Art. 51, 52 y 53 del Código Civil y Comercial de la Nación, en tanto su Art. 55 autoriza su disposición cuando medie el consentimiento de parte del titular.

El derecho a la intimidad despliega sus efectos a distintos aspectos que integran la esfera individual y privada de toda persona, tales como aquéllos que guardan vinculación con el ámbito de familia, pareja, orientación sexual, aspectos económicos y financieros, y en general, con todos aquéllos aspectos o tópicos que integran la vida privada y reservada de los individuos, y cuya intromisión indebida menoscaba la intimidad y la dignidad personal del afectado, causando daños de distinto tipo y alcance.

En el ámbito del Derecho Tributario, y en particular en el de la relación jurídico tributaria, el contribuyente o sujeto obligado debe aportar a la Administración Fiscal informaciones que se caracterizan por sus notas de tipo económico y patrimonial, puesto que son precisamente esos aspectos las manifestaciones de la capacidad contributiva que integran el aspecto material de los distintos hechos imposables, capacidad contributiva que a la postre constituye en esencia la causa jurídica de los impuestos.

Es el propio Estado, a través del Organismo de recaudación, quien recepta, procesa y almacena en bases de datos las informaciones de tal naturaleza del contribuyente. Formulada la pretensión de un tercero de acceder y/o conocer esas informaciones y datos, se produce una colisión entre el derecho al secreto y no divulgación pública de las informaciones que los contribuyentes proporcionan a la Administración Fiscal, y el de acceso a la información pública. En términos precisos, se genera un conflicto entre el derecho de acceso a la información pública y el de reserva de las informaciones de carácter económico-patrimonial a cuya estricta reserva aspira el

contribuyente, derecho éste último que en nuestro ordenamiento jurídico encuentra cobijo en el denominado Secreto Fiscal, el cual tiene recepción positiva conforme las disposiciones del Art. 101 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

El secreto fiscal consagra un instituto jurídico que impone un valladar y/o una limitación al alcance y contenido del derecho de acceso a la información pública. En efecto, dicho dispositivo del ordenamiento ritual ordena imperativamente a la Administración Tributaria y a sus funcionarios, incluyendo a los magistrados, funcionarios y empleados judiciales, mantener en absoluto secreto las informaciones que hubiera recabado el Fisco Nacional en el marco del ejercicio de sus funciones principales de recaudación y fiscalización de los impuestos nacionales a su cargo.

La tensión que se produce entre los principios que informan ambos institutos representativos de derechos fundamentales, esto es el derecho de acceso a la información pública y el de intimidad en sus aspectos económicos y financieros, es el punto medular y de la presente nota al fallo recaído en la causa “Olivera, Gustavo Eduardo c. Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos s/ amparo ley 16.986”, dictado por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con fecha 12/12/2017.

## **II. El secreto fiscal: su naturaleza jurídica y el interés que pretende tutelar**

Conforme lo dicho supra, el Art. 19 de la Constitución Nacional consagra con alcance general el derecho a la intimidad, el cual reserva un determinado ámbito de la vida de las personas a ellas mismas, de lo cual se deriva en esencia que dicha esfera personal no puede ser objeto de intromisiones indebidas y/o arbitrarias de parte de terceros, ergo, su violación importa el cercenamiento a un derecho fundamental inherente a la persona en su carácter de tal.

El derecho a la intimidad protege distintos ámbitos de la vida personal que el ordenamiento jurídico, y la persona individual en particular, se encuentran interesados que se reserven del conocimiento público, siendo uno de ellos el que concierne a aspectos patrimoniales, económicos y financieros de los individuos. En referencia al derecho a la intimidad, la Corte Suprema entendió “que el derecho a la intimidad impide toda injerencia o intromisión arbitraria o abusiva en la vida privada de los afectados” (“Estado Nacional DGI c/Colegio Público de Abogados” – CSJN – 13/12/1996). Por su parte la

doctrina enseña que, *“se reitera, en el tratamiento del secreto fiscal, la protección de la información de contenido económico patrimonial, por lo que se la destaca como un aspecto que queda comprendido en la órbita de la vida privada”* (Navarrine, 2018, P. 2)

En el marco de determinadas relaciones jurídicas la persona se encuentra obligada y/o en la necesidad de brindar distintas informaciones de carácter reservada a terceros, quienes asumen la obligación consecuente de no divulgar tales informaciones.

Una particular relación jurídica en la cual la persona se ve compelida a divulgar datos e informaciones de carácter económico y patrimonial es la denominada relación jurídico tributaria. La misma se trata de una estricta relación de derecho, por oposición a una de poder, en cuya virtud un sujeto activo titular de la potestad tributaria adquiere por imperio del principio de legalidad, pauta directriz elemental en materia tributaria, el derecho de exigir al sujeto pasivo, en la medida y con los alcances establecidos por la norma que instituye el impuesto, el cumplimiento de una determinada prestación pecuniaria, de manera coactiva.

Por estricto imperio y vigencia del derecho a la intimidad, el sujeto activo de la relación jurídico tributaria tiene la obligación de observar el secreto, guarda, custodia y no divulgación pública de las informaciones que los contribuyentes proporcionan a la Administración Fiscal, ello en cumplimiento de las obligaciones que las distintas leyes tributarias estipulan a cargo su cargo.

En particular referencia al ordenamiento federal, el secreto fiscal consagrado en el Art. 101 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario se presenta como una clara manifestación del derecho a la intimidad de las personas, en tal sentido, dicho dispositivo del ordenamiento ritual ordena imperativamente a la Administración Tributaria y a sus funcionarios, incluyendo a los magistrados, funcionarios y empleados judiciales, a mantener en secreto la información que hubiera recabado el Fisco Nacional en el marco del ejercicio de sus funciones principales de recaudación y fiscalización de los impuestos nacionales a su cargo. En ese marco de limitaciones que el legislador establece, no toda información en poder del Fisco Nacional puede ser asequible por parte de los ciudadanos, por el contrario, ciertos aspectos de las informaciones y datos que procesa la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones propias, quedan al margen de su conocimiento de los ciudadanos por expreso mandato legal, en protección a distintas situaciones y derechos subjetivos que el legislador considera legítimo atender y preservar,

en especial y particularmente, el derecho a los intimidad de los contribuyentes y demás responsables.

### III. Antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales

Destacada doctrina se refiere al instituto del secreto fiscal que prevé el Art. 101 de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683. En efecto, se dijo que con la consagración legal del secreto fiscal se procura “*asegurar la confidencialidad de ciertas informaciones, de manera tal que los contribuyentes tengan la certeza absoluta que lo declarado en el ámbito tributario no será informado a ninguna persona, aventando el riesgo de difundir secretos comerciales, industriales, etc.*” (Gómez y Folco, 2008, P. 465)

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en referencia al secreto fiscal, in re “Cusenier S.A. Gran Destilería de Buenos Aires”, en sentencia de fecha 12/12/1960, sostuvo que tal instituto “*procura fundamentalmente la tutela de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador como medio para facilitar la adecuada percepción de la renta pública*”. La importancia y alcance que reviste el principio jurídico señalado por la Corte Suprema, impone la necesidad de un riguroso análisis en orden a determinar la procedencia del ejercicio del derecho de acceder a ciertas informaciones en poder del Estado, que puedan encontrarse comprendidas en la manda legal de guardar secreto a su respecto.

La Procuración del Tesoro de la Nación tiene dicho que uno de los principios objetivos que persiguen las disposiciones que instituyan el carácter secreto de las manifestaciones y declaraciones juradas tributarias es el de asegurar que los informes presentados ante la Dirección General impositiva no pueden ser usados, como “armas” contra el contribuyente que los formuló (PTN, dictámenes 204:6, Gómez y Folco, 2008, P. 465)

Prestigiosa doctrina señala “*la norma consagra un principio de derecho común, afianzando el concepto de respeto de la reserva en los negocios para asegurar a los responsables que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales no les ocasionará compromisos de otro orden*” (Fonrouge – Navarrine, 2005, P. 584). También en relación a la plena vigencia y operatividad del secreto fiscal y el principio consiguiente de reserva de los informes presentados por el responsable tributario, se dijo que “*Salvo conformidad*

*expresa del contribuyente, el principio se mantiene y solo puede ser eximido en aquellos casos en los que las leyes expresamente así lo autoricen”* (Damarco, 2010, P. 1269)

En referencia particular al basamento del secreto fiscal, se dijo lo siguiente:

*“Existen pues, dos fundamentos –concatenados entre sí- que brindan sustento a la existencia de este instituto, a saber:*

- 1. Que cualquier manifestación que el contribuyente formule ante el Organismo Recaudador será secreta, garantizando al administrado su derecho a la intimidad, y*
- 2. Que el secreto fiscal actúa como medio para garantizar una eficiente actividad recaudatoria del Estado la cual, de no contarse con tal garantía, se vería afectada, ya que los contribuyentes no se inclinarían a manifestarse de acuerdo con la realidad en sus declaraciones e informaciones al Fisco”* (Corti, Arístides – Iujvidin, José “Nuevamente el PEN legisla violando la Constitución Nacional” PET N° 185, 1999 – Cit. Celdeiro – Gadea – Imirizaldu, 2012, P. 577)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re “C. de R., M. A. c. R. O.” en fallo de fecha 29/03/1957 sentó como principio liminar que la dispensa del secreto de la declaración jurada correspondiente no puede ser acordada por los jueces, aunque graves motivos de orden legal y circunstancial lo aconsejen, pues de admitirla se alteraría el texto de la ley fiscal respectiva, que solo ha reconocido determinadas salvedades, por ser sus disposiciones de interpretación estricta... ***La conveniencia o interés jurídico en ampliar las salvedades que la Ley 11.683 ha establecido, es un problema de política legislativa que solo al legislador le incumbe resolver***; la claridad de lo vertido por el máximo tribunal en orden a la interpretación del secreto fiscal y sus excepciones, nos eximen de mayores comentarios.

En otro antecedente sometido a su decisión el Tribunal cimero señaló que correspondía revocar la sentencia que, sobre la base del artículo 101 de la ley 11.683, ordenó a la AFIP levantar el secreto fiscal, a los fines de informar el carácter de la demandada frente al impuesto al valor agregado y si había empleado el crédito fiscal contenido en determinadas facturas emitidas por la actora, si el a quo sustentó su decisión únicamente en la falta de objeción del demandado a la producción de esta prueba durante la audiencia del Art. 360 del Código Procesal, pero no, como era menester, en su pedido o consentimiento expreso (CSJN, 28/10/2008, “Dynacorp SA c. Audiotel SA)

De los antecedentes reseñados se manifiesta la doctrina del máximo Tribunal en relación a la naturaleza jurídica, así como los bienes jurídicos que ampara el secreto fiscal. La particular referencia a la estrictez que debe primar en la interpretación de sus disposiciones y el carácter excepcional y limitado de los supuestos en los cuales cede la reserva que impone, denota la relevancia jurídica del instituto y los derechos que el mismo se propone proteger.

También el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que el consentimiento del contribuyente resulta menester a los fines de correr el velo que protege de su divulgación a la información que el mismo haya proporcionado a la Administración Fiscal en el marco de la relación jurídico tributaria, en efecto, en autos “Cintafón SRL” de fecha 24/09/1975, por intermedio de su Sala A se dejó sentado que habiendo los interesados, acompañado voluntariamente sus declaraciones juradas y manifestado de esa manera su consentimiento para que el tribunal se informe de las mismas, ellos han renunciado al beneficio que acuerda el secreto fiscal.

En apoyo a ello la doctrina señaló que *“el consentimiento es una causal de exculpación que excluye la antijuricidad de la acción. Debe ser expreso y circunstanciado, por lo que será de aplicación solo para el supuesto para el que ha sido otorgado”* (Navarrine, 2018, P. 2)

Los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales referidos denotan con nitidez que el secreto fiscal protege el derecho a la intimidad de las personas en una de las manifestaciones de la misma, esto es, las esferas conformadas por los aspectos de carácter económico, patrimonial y financiero, contenidas en las informaciones que los contribuyentes y demás responsables deben proporcionar al fisco en el marco de la relación jurídico tributaria. Si bien la norma pretende conferir un carácter absoluto al ámbito de reserva, impidiendo la divulgación de las informaciones aún a requerimiento o pedido del propio contribuyente, la jurisprudencia de la Corte relativizó la estrictez de tal prohibición, consagrando el consentimiento del propio interesado como una de las hipótesis en que cede el deber de guardar secreto por parte del fisco. En otros supuestos, salvo las hipótesis de excepción consagradas en la propia norma fiscal, la divulgación de las informaciones inherentes al contribuyente no solo viola el referido secreto fiscal, sino la propia norma constitucional que a través del Art. 19 protege de manera expresa la privacidad de todo ciudadano.



#### **IV. El fallo “Olivera”**

##### **IV.a Antecedentes – Historia procesal**

El actor solicitó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) el acceso a informaciones contenidas en un expediente administrativo en el cual discurría un proceso de fiscalización que el Organismo fiscal, en ejercicio de las facultades y atribuciones que le confiere el Art. 33 de la Ley 11.683, había iniciado respecto a una empresa denominada Autotrol S.A., fiscalización que había dado inicio como consecuencia de una denuncia formulada por el actor, en cuya comunicación de notitia criminis y según sus términos, imputaba a dicha sociedad la comisión de determinados ilícitos tributarios. El actor fundó su solicitud en el derecho de acceso a la información pública, en particular, en el principio de presunción de publicidad al tratarse de información en poder del Estado. Al amparo del secreto fiscal previsto en el Art. 101 de la Ley de rito fiscal, la AFIP denegó la solicitud.

En particular, el actor requirió a la AFIP la siguiente información:

- 1.a. - Fecha de Orden de Intervención (O.I.).
- 1.b - Si se libraron requerimientos destinados a que el contribuyente aporte la información necesaria para efectuar la verificación mencionada:
  - 1.b.1 Cantidad
  - 1.b.2 Fecha
  - 1.b.3 Número de identificación del requerimiento
  - 1.b.4 Tipo de requerimiento (presencial o electrónico)
  - 1.b.5 Si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente dentro de los plazos reglamentarios
- 1.c - Si se labraron actas en donde se dejó constancia de testimonios recabados por los inspectores o aporte de documentación efectuada por Autotrol SA
  - 1.c.1 Cantidad
  - 1.c.2 Fecha
  - 1.c.3 Número de identificación de actas
- 1.d - Si se elaboró un informe de inspección con los ajustes practicados
  - 1.d.1 Fecha
  - 1.d.2 Número de identificación.

1.e - Si ya se dio vista al contribuyente para su eventual conformación y presentación de declaraciones juradas rectificativas correspondientes.

Contra la denegatoria de la AFIP a poner a su disposición la información requerida, en los términos del Art. 14 de la Ley 27.275, el actor promovió recurso de amparo ante el juzgado de primera instancia del fuero contencioso administrativo federal. El juez de dicha primera instancia hizo lugar a la acción de amparo promovida por Gustavo Eduardo Olivera y, en consecuencia, ordenó a la AFIP que —dentro del plazo de 10 días— suministre la información requerida por el actor, con excepción del punto 1.b.4. referido al “Tipo de requerimiento”, con costas a la vencida.

Recaído el decisorio citado precedentemente, la demandada interpuso recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. En lo sustancial, la recurrente sostuvo que “*el a quo omitió fundar la falta de aplicación del art. 101 de la ley 11.683 y la disposición (AFIP) 98/2009*”.

En su libelo recursivo alega el Fisco que la información solicitada por el actor refiere a datos de carácter económico-patrimonial de Autotrol SA en tanto tienen directa o indirectamente contenido vinculado a un movimiento impositivo.

En relación a la legitimación del actor, aduce que los denunciados no poseen aptitud para promover recursos administrativos toda vez que carecen de un derecho subjetivo o interés legítimo. Entiende finalmente que el pronunciamiento apelado la obliga a actuar en violación de las previsiones de la ley 11.683 y de la disposición (AFIP) 98/2009 y, en consecuencia, de la garantía constitucional de privacidad de un tercero, consagrada en el art. 19 de la Constitución Nacional.

#### **IV.b El fallo de la Sala IV de la CNACAF**

Con el voto de la mayoría compuesta por los Dres. Marcelo Duffy y Jorge Morán, el tribunal revoca parcialmente el fallo de 1º instancia; en su disidencia, con interesantes fundamentos que más adelante se comentarán, con su voto en minoría el restante integrante del tribunal colegiado Dr. Rogelio Vincenti, orienta su voto a la decisión de revocar la sentencia apelada y rechazar el amparo.

De manera preliminar, el voto de la mayoría desestima el agravio formulado por la recurrente respecto a la falta de legitimación del actor en orden a formular el pedido de

información, señalando al respecto que *“esta Sala tiene dicho que en materia de acceso a la información pública la legitimación para presentar solicitudes de acceso debe ser entendida en un sentido amplio, sin necesidad de exigir un interés calificado del requirente (conf. “Swedish Orpahn Biovitrum c. EN-ANMAT s/ amparo ley 16.986”, sent. del 20/12/2016). Agregan a continuación que “la legislación supra descripta y la jurisprudencia reseñada sellan la suerte adversa del agravio impetrado; decisión que, además, resulta respaldada por la ley 27.275 (BO 29/09/2016) —ver en especial el arts. 4° y 14— y el decreto 206/2017 (BO 28/03/2017) —en particular, Anexo I, art. 14”.*

Sobre la cuestión medular a dilucidar señala el voto mayoritario que la misma consiste esencialmente en determinar si la demandada se encuentra eximida de entregar la información solicitada por la actora, ello teniendo en cuenta la garantía del secreto fiscal prevista en el art. 101 de la ley procedimental y reglamentada a través de la disposición (AFIP) 98/2009, normas cuya constitucionalidad no fue cuestionada, *“puntualmente, corresponderá establecer si los datos requeridos por el actor se encuentran amparados por el instituto del secreto fiscal”*, concluye el voto de la mayoría en relación al thema dedidendum.

Concretamente resuelve el Tribunal que *“corresponde considerar que los datos solicitados por el actor en los puntos 1.a a 1.c inclusive —con exclusión del punto 1.b.5— y admitidos por el a quo, no se encuentran amparados por el secreto fiscal. Ello en tanto: (i) no comprenden declaraciones, manifestaciones o informes presentados por los contribuyentes o que terceros hayan presentado a la AFIP; (ii) no comportan información de contenido económico-patrimonial en los términos descriptos en el considerando 7° supra; En efecto, la solicitud del actor pretende constatar la efectiva realización de las tareas de fiscalización a cargo del Fisco Nacional, objetivo que se encuentra en línea con el derecho al acceso a la información pública como herramienta de control de las gestiones estatales, de modo tal que las personas puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas”* (Cons. 9° párrafos 1° y 2°).

Se agrega más adelante que *“distinto es el tratamiento que corresponde otorgar a la información requerida en los puntos 1.d y 1.e transcritos en el considerando 4° supra. Ello por cuanto, al solicitar la fecha y el número de identificación del “informe final de inspección con los ajustes practicados”, la AFIP se ve tácitamente compelida a*

*informar sobre la existencia de (presuntos) incumplimientos de las obligaciones tributarias del contribuyente, datos que califican como “información de contenido económico-patrimonial” amparados por el secreto fiscal. Similar conclusión resulta aplicable al punto 1.e. del requerimiento toda vez que, en atención a su redacción, la Administración queda obligada a informar la existencia de impugnaciones o cargos formulados al contribuyente que refieren a su situación impositiva y, por ende, a datos amparados por el secreto fiscal. En este contexto, resulta razonable concluir que se encuentran amparados por el secreto fiscal por calificar como información de contenido económico-patrimonial del contribuyente en cuestión. (Cons. 10° párrafos 1°, 2° y 3°).*

Conforme resulta de los términos de sus fundamentos, la mayoría del Tribunal acude a calificar la información objeto de solicitud sin aportar mayores precisiones en torno a tal calificación, por ejemplo, no precisa cuales son las características o notas que definen a la información de tipo “económico patrimonial”, y en base a ello establece cual es el tipo o especie de información que ampara el derecho de acceso a la información pública, resolviendo hacer lugar parcialmente al recurso, con los alcances mencionados.

El voto en minoría del Dr. Vincenti destaca el carácter fundamental del derecho de acceso a la información pública y los principios elementales de todo estado de derecho en el cual encuentra cobijo, no obstante ello, aún asentado en los más elementales e importantes valores que inspiran la carta magna, “*no es un derecho absoluto sino que puede estar sujeto a limitaciones por lo que resulta admisible que el ordenamiento jurídico establezca ciertas restricciones*” (Cons. 5° párrafo 3°)

A continuación, el voto en minoría cita las disposiciones del Dec. 1.172/2003, la Ley 27.275 y su decreto reglamentario que establecen excepciones al deber de suministrar información por parte de los sujetos obligados, así como también las del Art. 101 de la Ley 11683, y en particular, aquéllas que consagran excepciones respecto a la información que el fisco debe observar estricto secreto (Cons. 6°)

En relación al fondo del asunto sostiene que “*asiste razón al ente recaudador cuando sostiene que el error de la sentencia se advierte fácilmente cuando se traslada el pedido de información del actor a cualquier otro ciudadano... que tiene directa e indirectamente contenido relativo a un movimiento impositivo, circunstancia que, en el caso, justifica la decisión administrativa de denegar el pedido del actor con fundamento en las normas que regulan el secreto fiscal. En efecto, **no puede soslayarse que el***

*petionario no busca información general, impersonal, estadística o vinculada al interés general, sino que requiere información específica, concreta y detallada sobre las medidas adoptadas por el ente fiscal en el trámite de una denuncia que formuló contra otro contribuyente al que atribuyó la comisión de un ilícito tributario y la información se vincula directamente con la actividad desplegada por el sujeto denunciado, de modo que es claro que, de acceder al pedido del actor, la AFIP-DGI suministraría información del contribuyente amparada por el secreto fiscal” (Cons. 8° párrafos 1° y 2°)*

Dadas las motivaciones personales que en opinión del voto minoritario persigue el pedido de información por parte del actor, apoya su postura el Dr. Vincenti en la imposibilidad del peticionante de intervenir, a través de su solicitud, en las actuaciones administrativas en las cuales es parte el contribuyente al cual se refieren las informaciones solicitadas por el primero. En efecto, señala seguidamente, *“En tales condiciones, por vía de un pedido de acceso a la información el actor intenta intervenir en el procedimiento de fiscalización que estaría llevando adelante el ente fiscal, por lo que admitir esta pretensión sería cohonestar su incorporación al procedimiento por una vía no prevista y con afectación del secreto fiscal” (Cons. 8° párrafos 5° y 6°).*

En orden a revocar la sentencia del a quo y, consiguientemente, denegar el pedido de información en cuestión, concluye que *“Todo ello conduce a sostener que en el caso de autos la decisión administrativa se encuentra justificada y cuenta con respaldo legal. Por último, es necesario señalar que la solución a la que se arriba de ningún modo significa que el denunciante carezca del derecho a obtener una respuesta de la Administración respecto de su denuncia, sino que, simplemente, **se trata de preservar dentro sus respectivas esferas los distintos institutos y derechos involucrados en la causa**” (Cons. 8° párrafos 7° y 8°), resolviendo admitir el recurso de la demandada, revocar la sentencia apelada y rechazar el amparo.*

## **V. Análisis de la ratio decidendi: Sus fundamentos**

El pronunciamiento del tribunal de alzada resulta de interés en el análisis de la colisión que se produce entre el ejercicio del derecho de acceso a la información pública y la afectación que por su intermedio puede producirse respecto de otros derechos igualmente importantes.

En relación a la legitimación sustancial para el ejercicio efectivo al derecho de acceso a la información pública, ambas posturas coinciden en el reconocimiento de una amplia legitimación para todas las personas, cualquier sea su condición y sin ningún tipo de limitaciones y/o excepciones en cuanto a su ejercicio se refiere, traducido ello en la posibilidad cierta y efectiva de solicitar o tramitar pedidos de información. Ello no solo reconoce apoyatura en normas de la más alta importancia jurídica, como la Constitución Nacional y los tratados suscriptos y ratificados por la Nación en materia de derechos humanos, sino que lo hace en los propios principios que inspiran e informan las bases mismas de nuestro sistema democrático y forma republicana de gobierno, tales como el de publicidad de los actos de gobierno y la necesidad consiguiente de que toda persona tenga la facultad cierta y efectiva de acceder a la información que guarde relación con actos públicos.

En el análisis de la tensión que se genera entre el derecho de acceso a la información pública y el secreto fiscal, las posturas expuestas en el fallo Olivera hacen foco en cuestiones diferentes en orden a fundamentar la resolución adoptada. En efecto, el voto de la mayoría centra el análisis en el tipo de información en cuestión, aunque sin mayores precisiones, también en la letra y las excepciones del Art. 101 de la Ley 11.683, sin hacer referencia al contexto particular del caso y la relación del actor con la información objeto de solicitud, en tanto, si bien el voto de la minoría también considera las previsiones del instituto fiscal, toma especialmente en consideración las circunstancias fácticas y la especial relación e interés particular del actor respecto a las actuaciones administrativas donde obran las informaciones cuya denegatoria de acceso originó el proceso judicial en el cual recayó la sentencia bajo comentario.

El voto mayoritario de los Dres. Duffy y Morán califica la información requerida oportunamente por el actor al Fisco Nacional en orden a determinar si por su naturaleza, su divulgación afecta derechos de terceros y por tanto su acceso no resulta jurídicamente posible, o bien si encuadran en alguna de las excepciones contempladas por el Art. 101 de la Ley 11.683 y, en su consecuencia, no quedan amparadas por el secreto fiscal. Dicha cuestión representa para el voto mayoritario el aspecto medular que debe decidir la procedencia, o no, de la petición de acceso a la información en el caso de autos, y ello con absoluta abstracción de las circunstancias particulares y fácticas, y principalmente la posición o interés que el actor tiene en relación al trámite del expediente administrativo

en el cual consta la información objeto de requerimiento, puesto que éste se inició a instancias de una denuncia formulada por su parte.

Entre los fundamentos del voto mayoritario, refiere que la información requerida no comprende declaraciones, manifestaciones u informes presentados por los contribuyentes o que terceros hayan presentado a la AFIP, ni se trata de información de contenido económico-patrimonial. En referencia a otros puntos del requerimiento del actor como el cumplimiento dispensado a requerimientos formulados por el Fisco Nacional, se advierte que el incumplimiento de los plazos podría ser sancionado con una multa formal (conf. art. 39, ley 11.683) y ello se erige en una circunstancia que acredita la vinculación de la información requerida con el ámbito de protección del secreto fiscal, en similar sentido, se afirma que respecto a la fecha y el número de identificación del “informe final de inspección con los ajustes practicados”, la AFIP se ve tácitamente compelida a informar sobre la existencia de (presuntos) incumplimientos de las obligaciones tributarias del contribuyente, datos que califican como “información de contenido económico-patrimonial” amparados por el secreto fiscal, en tanto similares consideraciones caben respecto a informar la existencia de impugnaciones o cargos formulados al contribuyente que refieren a su situación impositiva, datos todos ellos amparados por el secreto fiscal.

En definitiva, el voto de la mayoría califica el tipo y la naturaleza de la información cuyo conocimiento constituye el objeto de la pretensión del actor, luego de dicha calificación la confronta con las excepciones legalmente admitidas y, en particular, por el ámbito de protección y reserva que consagra el secreto fiscal, y sobre la base de ello resuelve la apelación de autos, ello sin mencionar la situación e interés del amparista.

Por su parte, el voto minoritario del Dr. Vincenti, si bien también analiza y califica la información denegada al actor bajo el prisma de la protección que consagra el instituto del secreto fiscal, se presenta muy interesante el análisis que formula sobre la particular relación del actor con el origen del expediente administrativo que contiene las informaciones requeridas, puesto que las mismas se iniciaron a instancias del propio actor en razón de la denuncia formulada por su parte en sede la AFIP, imputando a un tercero (Autotrol SA) la comisión de determinados ilícitos tributarios. Tiene en cuenta el voto minoritario los efectos que irradia dicha situación particular en el caso de autos.

En su enfoque sobre el meollo del asunto, el voto minoritario vislumbra una

pretensión encubierta del actor, en su demanda, de acceder y participar en las actuaciones administrativas que el Fisco instruye en relación al sujeto denunciado por el propio actor, lo cual, ciertamente y desde un punto de vista del derecho administrativo no cabe admitir, puesto que solo tienen legitimación para intervenir en un expediente administrativo en particular, los administrados que revistan el carácter de interesados en las respectivas actuaciones (Art. 1 inc. a Ley 19549 de Procedimientos Administrativos), calidad que a todas luces carece el actor.

Resalta la falta de congruencia y/o coincidencia entre los fines del derecho de acceso a la información pública y los perseguidos por el actor con su pretensión; el voto minoritario centra la atención en la circunstancia que *“el peticionario no busca información general, impersonal, estadística o vinculada al interés general, sino que requiere información específica, concreta y detallada sobre las medidas adoptadas por el ente fiscal en el trámite de una denuncia que formuló contra otro contribuyente al que atribuyó la comisión de un ilícito tributario, resaltando que la información que requirió el actor se vincula directa y exclusivamente con la denuncia que formuló contra otro contribuyente y que directa o indirectamente está referida a conocer sus movimientos impositivos”*. En tales condiciones, por vía de un pedido de acceso a la información el actor intenta intervenir en el procedimiento de fiscalización que estaría llevando adelante el ente fiscal.

Recuerda que el denunciante no es parte del procedimiento y su participación se limita a poner en conocimiento del órgano administrativo la comisión de un hecho ilícito, pero carece de legitimación para intervenir en el procedimiento, siendo que la potestad fiscalizadora y eventualmente sancionatoria es inherente a la Administración pública, y aunque el sumario o investigación puede iniciarse a raíz de una denuncia formulada por el particular, éste no tiene la calidad de parte en su trámite.

En la parte final del fundamento del voto, como corolario y resumen de sus argumentos, afirma que *“la solución a la que se arriba de ningún modo significa que el denunciante carezca del derecho a obtener una respuesta de la Administración respecto de su denuncia, sino que, simplemente, se trata de preservar dentro sus respectivas esferas los distintos institutos y derechos involucrados en la causa”*.

Conforme lo expresado en relación al voto del Dr. Vincenti, a diferencia del voto de la mayoría, centra su análisis en el contexto particular fáctico y las circunstancias que



precedieron el pedido de acceso a la información por parte del actor, destacando la necesidad de preservar dentro de sus respectivas esferas los distintos institutos y derechos involucrados, en clara alusión a la imposibilidad de, so pretexto del ejercicio del derecho de acceso a la información pública, intervenir de manera oblicua o indirecta en el trámite de un procedimiento administrativo respecto del cual se carece de interés jurídico.

En base a los fundamentos comentados, el voto minoritario inclina su decisión en el sentido de admitir el recurso de la demandada, revocar la sentencia apelada y rechazar el amparo, e imponer las costas en ambas instancias al actor vencido.

## **VI. La denuncia del ilícito fiscal: Alcance de la participación del particular denunciante**

La calidad de ciudadano conlleva como una de las obligaciones más importantes la de contribuir a los gastos públicos mediante el cumplimiento de las prestaciones de carácter pecuniario que las distintas leyes impositivas imponen a su cargo; a su vez, se confiere la facultad de formular denuncias sobre hechos u omisiones que constituyan violaciones a las distintas leyes impositivas, en especial, el incumplimiento de obligaciones de carácter material, esto es, la falta de ingreso al erario de las sumas debidas en concepto de tributos. En definitiva, cualquier ciudadano, sujeto de derecho de carácter público o privado, se encuentra legitimado a los efectos de formular denuncias ante la Administración Tributaria (AFIP) que versen sobre incumplimientos al ingreso de tributos y/o maniobras tendientes a tales fines espurios.

No obstante la legitimación señalada, deviene pertinente distinguir dicha legitimación de aquélla que habilita a intervenir, en calidad de parte interesada, en el procedimiento administrativo que tiene lugar como consecuencia de una denuncia de tal naturaleza. En el marco de la situación fáctica planteada en el fallo cuyo comentario nos ocupa, es necesario discernir la legitimación a los fines de formular denuncias ante el Fisco, de aquélla necesaria que habilite a intervenir en el procedimiento administrativo que tendrá lugar en su consecuencia. No conteniendo la ley de rito fiscal normas expresas en relación a tal legitimación, es del caso acudir al análisis de las disposiciones que sobre el particular contiene la legislación sobre procedimientos administrativos.

Señala el Art. 3 del Decreto 1759/72: *“Iniciación del trámite. Parte interesada. El trámite administrativo podrá iniciarse de oficio o a petición de cualquier persona*

*humana o jurídica, pública o privada, que invoque un derecho subjetivo o un interés legítimo; éstas serán consideradas parte interesada en el procedimiento administrativo. También tendrán ese carácter aquellos a quienes el acto a dictarse pudiera afectar en sus derechos subjetivos o intereses legítimos...*

Al respecto la doctrina señala que “*el concepto de interesado es el equivalente en el derecho procedimental administrativo al concepto de parte empleado por el derecho procesal judicial. Son “interesados” en el procedimiento, en primer lugar, quienes lo promueven; en segundo lugar, quienes pueden resultar afectados por la decisión que vaya a adoptarse –pudiendo intervenir aunque no se haya adoptado aún-, y tercero, los titulares de derechos subjetivos o intereses legítimos afectados por la decisión*” (Hutchison, 2006, P. 240)

Sobre la base de las consideraciones precedentes, resulta prístino que aquél ciudadano que formule una denuncia ante el Organismo Fiscal, cuyo objeto sea la imputación de determinados incumplimientos de obligaciones materiales o sustanciales a un sujeto en particular, no adquiere la calidad de parte interesada en el procedimiento administrativo que en su consecuencia inicie la administración, ello en razón de carecer de un derecho subjetivo y/o de un interés legítimo en el mismo, puesto que las decisiones que se adopten y los efectos ulteriores de dicho procedimiento, en modo alguno lo afectan en sus derechos o intereses particulares.

## **VII. Análisis crítico del decisorio**

El análisis del fallo “Olivera”, dictado por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso Administrativo Federal, en el cual se debatieron cuestiones atinentes a la tensión que se produce entre el derecho de acceso a la información pública y el secreto fiscal, trasluce que las cuestiones jurídicas medulares debatidas en el caso son las siguientes:

### **A. El derecho de acceso a la información pública y la legitimación para su efectivo ejercicio: La necesidad de la consideración de las circunstancias particulares del caso**

El voto de los miembros del Tribunal que conforman la mayoría otorgan una amplia legitimación al actor en orden a recabar y obtener de parte de la Administración Fiscal las informaciones requeridas, sin referencia alguna a la particular situación e interés

del actor en el avance de la fiscalización del sujeto al cual se refería el pedido de información, esto es, nada se dijo en cuanto a que “el control de la gestión estatal” que formalmente pretende ejercer el amparista, encubre o, al menos, conlleva otros intereses estrictamente personales del mismo.

En efecto, la fiscalización iniciada por el fisco sobre el sujeto al que se refiere la información en crisis tuvo origen en una denuncia formulada de manera personal por el actor, en esas circunstancias, el fallo del Tribunal no puede desentenderse, tal se vislumbra del voto de la mayoría, de dicha particular situación e interés personal de quien, al amparo del derecho de jerarquía constitucional de acceso a la información pública, hubiere impetrado una pretensión que colisiona con otros bienes jurídicos igualmente tutelados por nuestra carta magna, lo cual amerita por la trascendencia de las normas y derechos en discusión, que el Tribunal haga referencia a dicha tensión y fundamente de manera sólida su postura sobre el punto, lo cual no es otra cosa que dar cumplimiento a uno de los requisitos más importantes de toda sentencia.

Por otra parte, no puede perderse de vista que un procedimiento de fiscalización tiene como objetivo último mantener incólume la integridad de la renta pública, siendo ello una cuestión que atañe al bienestar general y a la existencia misma del Estado, por lo tanto, ocioso resulta concluir que la preservación de la renta fiscal como bien jurídico protegido por las normas de procedimiento fiscal resulta un interés general y superior que se encuentra por encima del interés particular del actor, aun cuando lo funde en un presunto interés general representado por el derecho de todo ciudadano de acceso a las informaciones atinentes a la gestión pública.

Debe tenerse especialmente presente que el acceso a las actuaciones en las cuales se persigue la percepción de la renta fiscal, ello por parte de terceros ajenos al procedimiento, puede eventualmente poner en peligro los resultados eficaces de tal tarea y atentar, en definitiva, sobre el objetivo último y primordial del procedimiento. Así lo tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Empresa de Combustibles Zona Común SA c. AFIP" del 07/04/2009, en cuyo caso dejó sentado que no cabe invocar el derecho de acceso a la información pública ni la ley 25.346 de Hábeas Data para requerir información a la AFIP sobre actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias o previsionales, que pueden obstaculizar su desarrollo, de consuno con la previsión del art.

17, inc. 2º de la ley 25.326. Al revocar la sentencia de la Cámara Federal de Mar del Plata que había hecho lugar a la acción de hábeas data, sostuvo el tribunal cimero que *“la pretensión de la actora no se compadece con el objeto y la finalidad del instituto, pues el organismo recaudador se encontraba realizando investigaciones tendientes a determinar si había cumplido sus obligaciones tributarias, función en la que subyace un interés público primordial y por otra parte la empresa actora, sólo intentaba anticipar la oportunidad en la que puede ejercer su derecho de defensa, según lo manda el art. 17 de la ley 11.683 en el procedimiento de determinación de oficio”*.

Téngase presente que, en el caso referido precedentemente resuelto por el máximo Tribunal, fue el propio contribuyente quien pretendía el acceso a las informaciones sobre un eventual procedimiento de fiscalización tendiente a determinar si había dado debido cumplimiento a sus obligaciones impositivas, siendo la opinión del tribunal cimero que dicho acceso podía, eventualmente, erigirse en un obstáculo al avance eficaz de las averiguaciones. Sin duda alguna, el mismo efecto de obstaculización a las funciones del Fisco podría generar el acceso por parte de terceros ajenos al respectivo expediente administrativo, y ello no fue si quiera mencionado por el voto de la mayoría en el fallo bajo comentario.

Incluso desde un punto de vista práctico o pragmático, en orden al desenvolvimiento regular de cada procedimiento administrativo y la posibilidad real y concreta de la administración de sustanciar cada uno de ellos de manera eficiente y eficaz, téngase presente que si cada persona particular que formulara una denuncia ante la Administración, en este caso la AFIP, quedara legitimada a intervenir en el procedimiento respectivo, y por ende, impulsar el procedimiento, proponer medidas de pruebas, etc., la realidad de la administración sería anárquica y virtualmente un caos. Siendo la propia administración la única titular de la potestad de efectuar investigaciones impositivas, solo ella se encuentra facultada a los fines de impulsar el proceso con distintas medidas y actos, y ningún tercero que no sea parte formal en el proceso puede intervenir bajo ninguna circunstancia.

Trazando un paralelismo con las normas rituales aplicables al proceso penal, aquél que no sea admitido como querellante particular, no puede proponer medidas y/o diligencias, ni tener acceso a las actuaciones, vale decir, no puede, en términos generales tener acceso a las actuaciones, aun tratándose del particular ofendido por el delito bajo

investigación. Así las cosas, menos aún parece lógico que un tercero, aunque fuera el denunciante del hecho, que no es el particular afectado de manera directa por el delito tributario, ya que dicho afectado en términos jurídicos lo es el Estado Nacional, pueda tener acceso mediante una vista subrepticia de las actuaciones.

Lo hasta aquí expuesto deja prístino nuestra posición en orden a la crítica formulada al voto de la mayoría que omitió la consideración de la situación particular del actor en relación a la pesquisa que el fisco llevaba a cabo, su especial interés en el avance de la investigación y la posible interferencia que su acceso al expediente administrativo podía producir. Incluso, a los fines de conciliar el derecho de acceso a la información pública y el secreto fiscal, podría haberse resuelto diferir dicho acceso hasta tanto el avance de la fiscalización permitiera aventar el mencionado riesgo de obstaculización que el acceso prematuro de un tercero podría generar, posible solución al caso que no estuvo en consideración en el fallo de primera instancia ni en el de la alzada.

En este punto es del caso resaltar el voto de la minoría que tuvo en cuenta la particular situación del caso señalando, que *“la solución a la que se arriba de ningún modo significa que el denunciante carezca del derecho a obtener una respuesta de la Administración respecto de su denuncia, sino que, simplemente, se trata de preservar dentro sus respectivas esferas los distintos institutos y derechos involucrados en la causa”*

Por las consideraciones vertidas supra, consideramos que el voto de la minoría concilia de mejor manera los derechos involucrados, así como deja dentro de su esfera correspondiente las atribuciones y prerrogativas que el ordenamiento jurídico confiere a cada uno de los sujetos titulares de los derechos en colisión.

## **B. La necesidad de calificar adecuadamente la información**

En numerosas oportunidades y fallos se dijo que la información protegida por el secreto fiscal es aquella que tiene el carácter de económica, patrimonial y/o financiera, ya que dichos aspectos conforman ámbitos o esferas de la vida privada de las personas que merecen la tutela que consagra el secreto fiscal. El fallo no brinda precisiones de las condiciones que debe reunir la información a los fines de ser considerada en tal carácter, lo cual le resta valor jurídico a los fundamentos de la sentencia y la inviste con algún tipo de arbitrariedad.

En otro aspecto que denota también insuficiencia en los fundamentos de lo resuelto, el voto de la mayoría confirma el del inferior en relación a los puntos 1.a a 1.c, con exclusión del punto 1.b.5 referido a si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente dentro los plazos reglamentarios, y confirma la resolución de primera instancia en lo que respecta a rechazar la pretensión del actor de conocer si el tipo de requerimiento fue presencial o electrónico. Cabe advertir que en la sentencia del a quo, en referencia particular a este último punto no se brindó ninguna fundamentación, ni si quiera fue esbozada, de los motivos o razones por las cuales, a su juicio, brindar la información referida al “Tipo de requerimiento”, importaba el riesgo potencial de que al informar sobre ello se brinde indirectamente datos protegidos por el secreto fiscal. Debe tenerse presente que un requerimiento es de tipo “presencial” cuando se le notifica el mismo al contribuyente por alguno de los medios de notificación previstos en el Art. 100 de la Ley de rito fiscal, en tanto es de tipo “electrónico” cuando el medio de notificación es la denominada “ventanilla electrónica”, servicio que funciona en la Web del Organismo fiscal, al cual el contribuyente tiene acceso mediante su clave fiscal; en uno u otro medio de notificación, el requerimiento cursado por el fisco es el mismo, con lo cual, no se advierte en qué modo o manera puede verse socavado el derecho que el secreto fiscal ampara respecto del contribuyente ante la información que hubiere brindado el fisco al actor. El fallo de primera instancia no motiva de modo alguno el punto, en tanto el fallo del ad quem incurre en la misma omisión al limitarse a ratificar lo resuelto por el aquo sin apoyar su temperamento en precisiones que resulten pertinentes.

En referencia al rechazo de brindar información respecto a si se elaboró un informe final de inspección con los ajustes practicados y su vista al contribuyente, el fallo también asienta su postura afirmando que tales informaciones se encuentran amparados por el secreto fiscal por calificar como información de contenido económico patrimonial del contribuyente en cuestión, nuevamente sin brindar mayores y necesarias precisiones al concepto, ello en orden a la adecuada motivación de la sentencia.

En relación al punto del párrafo precedente, debe tenerse presente que el sistema de determinación de impuestos que prevé la Ley 11.683 es el denominado de la “autodeclaración” (Art. 11 Ley 11.683), esto es la presentación por parte del contribuyente de una declaración jurada en la cual denuncia los hechos imposables a su respecto, procede a la cuantificación de la respectiva base imponible y el impuesto

resultante. De manera subsidiaria, y solo cuando el contribuyente incumple sus deberes formales de determinación de los impuestos o las declaraciones formuladas no se ajustan a la realidad, el Fisco se subroga en dicha tarea a través del denominado procedimiento de determinación de oficio (Art. 16 y 17 Ley 11.683).

La determinación del impuesto, ya sea por el propio contribuyente, o bien de oficio, en ésta último caso sobre base cierta o presunta, importa un acto de naturaleza compleja tendiente a constatar la existencia concreta de los hechos imponible en el caso particular, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Esa intelección jurídica importa el análisis de los actos jurídicos de contenido esencialmente económico patrimonial verificados por el contribuyente, la cuantificación y medición de los mismos y la determinación de sus alcances en dicho ámbito económico, patrimonial y financiero, todos ellos aspectos protegidos por el secreto fiscal.

Toda la información cuyo acceso fuera objeto principal de la controversia, versa sobre informaciones referidas al avance de actuaciones administrativas dirigidas básicamente a una determinación de los impuestos presuntamente evadidos por el sujeto denunciado por el actor. Llamativamente la sentencia de la cámara omite toda referencia a la naturaleza del acto que finalmente debe llevar a cabo la Administración, el carácter económico financiero las informaciones involucradas, y por tanto protegidas por el secreto fiscal.

En definitiva, las informaciones referidas a las eventuales impugnaciones y cargos formulados al contribuyente se encuentran amparados por el secreto fiscal, no simplemente por tener el carácter de informaciones de carácter económico patrimonial, sino porque la naturaleza del acto en el cual se formulan, importa en esencia intelecciones jurídicas y determinación de medidas de lo imponible que tiene naturaleza económica, por participar de dicha naturaleza económica, los hechos imponible sobre los cuales recaen los impuestos. Ello no ha sido debidamente explicitado en los fundamentos del fallo, lo cual se erige en una evidente falencia en su fundamentaciones y motivaciones.

### **VIII. Reciente pronunciamiento de la CSJN**

Con fecha 12/11/2020 la CSJN emitió pronunciamiento en el caso “Olivera” confirmando el fallo dictado por la CNACAF, ante el recurso extraordinario oportunamente impetrado por la AFIP. En su sentencia, el máximo tribunal comparte y

remite a los argumentos expuestos en su dictamen por la Sra. Procuradora Fiscal Dra. Laura Monti. En apretada síntesis, el dictamen de la procuración entiende que la información que la Cámara ordena proporcionar al actor por parte de la demandada, no se trata de aquéllas manifestaciones, datos o declaraciones del contribuyente a la AFIP amparadas por el secreto fiscal, y ello no implica develar ningún dato o contenido referente a la situación económico y/o financiera del contribuyente ni tampoco a declaraciones o manifestaciones efectuadas por Autotrol S.A. al organismo recaudador, señalando a título de corolario, que **dichas informaciones se hallan a disposición de cualquier ciudadano o persona jurídica que los solicite y no sólo del actor por su condición de denunciante.**

Modifica diametralmente la CSJN su postura con respecto a lo resuelto con anterioridad en una situación de similares circunstancias fácticas, in re "Empresa de Combustibles Zona Común SA c. AFIP" del 07/04/2009, referenciado supra, en cuyo caso, ante el pedido de informes del propio contribuyente, referido a las tareas de fiscalización que el fisco se encontraba cumpliendo a su respecto, dejó sentado que no cabe invocar el derecho de acceso a la información pública ni la ley 25.346 de Hábeas Data para requerir información a la AFIP sobre actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias o previsionales, ya que *“la pretensión de la actora **no se compadece con el objeto y la finalidad del instituto,** pues el organismo recaudador se encontraba realizando investigaciones tendientes a determinar si había cumplido sus obligaciones tributarias, **función en la que subyace un interés público primordial**”*; la Corte reconoce expresamente en este precedente que el pedido no se compadece con el espíritu el derecho de acceso a la información pública, ante el pedido del propio contribuyente, en tanto que, en postura contraria, en “Olivera” considera que la información requerida de idéntico contenido, debe ser asequible no solo por el actor sino por cualquier ciudadano o persona jurídica que la solicite.

## **IX. Corolario**

El derecho de acceso a la información pública, por su propia naturaleza, generará en muchas oportunidades tensiones con otros derechos, muchos de los cuales también revisten carácter igualmente fundamental, tal el derecho a la intimidad. Producida la



tensión, deviene necesario que el órgano jurisdiccional convocado a emitir juicio proporcione fundamentación lógica y legal de manera precisa y circunstanciada, dado el carácter igualmente fundamental de los derechos en juego. No bastará con reafirmar los principios liminares y supremos en los cuales se asienta el de acceso a las informaciones en poder del Estado, deben también ser adecuadamente sopesados los demás derechos que puedan verse afectados, como el derecho a la intimidad y al secreto de las informaciones protegidas por el secreto fiscal, entre otros.

Con abstracción de compartirse o no la solución propiciada por el tribunal en el pronunciamiento objeto de análisis en el presente, consideramos que la decisión carece de adecuada fundamentación en lo que atañe al carácter de particular denunciante del actor y los fines estrictamente personales que persigue, y, en definitiva, la intervención en las actuaciones administrativas que pretende con su pedido, intervención que definitivamente no contempla el derecho de acceso a la información pública; por otra parte, no se brindaron adecuados fundamentos en orden a explicar los motivos por los cuales no se verá afectado el derecho a la intimidad del sujeto denunciado, ello ante la puesta a disposición de terceros de informaciones a su respecto, que emanan de manera directa de la relación jurídico tributaria de la que reviste el carácter de sujeto pasivo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Celdeiro, E. – Gadea, M. – Imirizaldu, J., 2012, “Procedimiento Tributario”, Buenos Aires, Errepar
- Damarco, H., 2010, “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Buenos Aires, La Ley
- Fonrouge, G. – Navarrine, S., 2005, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Buenos Aires, Lexis Nexis
- Gómez, T. – Folco, C., 2008, “Procedimiento Tributario”, Buenos Aires, La Ley
- Hutchison, Tomás, 2006, “Régimen de Procedimientos Administrativos”, Buenos Aires, Astrea
- Navarrine, S., 2018, “El secreto fiscal y el acceso a la información pública”, Buenos Aires, LA LEY