

**ORDENAN ENTREGAR A LA PROCURADURÍA DE INVESTIGACIONES ADMINISTRATIVAS INFORMACIÓN AMPARADA POR EL SECRETO FISCAL SIN AUTORIZACIÓN JUDICIAL**

**Milagros Stoddart**

Recientemente, el 11 de abril próximo pasado la Sala 1 de la Excelentísima Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal dictó una resolución en el marco del [expediente N° 30.623/2.010 caratulado “FIA \(EXPTE 23330/1581 y otros\) y otro c/EN-M° Economía –AFIP resol IG 08/06 y otras s/proceso de conocimiento”](#), por la cual declaró la inaplicabilidad de la Instrucción General AFIP n° 8/06 (modificada por su par n° 12/06- Anexo I) y de la disposición AFIP n° 98/09 y, a su vez, ordenó al organismo en trato a que ponga a disposición de la Fiscalía de Investigaciones Administrativas (actualmente Procuraduría de Investigaciones Administrativas –según ley n° 27.148-) la información oportunamente solicitada en los expedientes FIA nos. 23.330/151, 26.296/1664 y 22.655/889.

En un fallo dictado por los Dres. Clara María Do Pico, Carlos Manuel Grecco y Rodolfo Eduardo Facio (en disidencia parcial) se adoptó esta resolución cuyo análisis me propongo abordar.

**Antecedentes del caso**

El Fiscal General a cargo de la Fiscalía de Investigaciones Administrativas (FIA) interpuso una demanda ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal, con el objeto de que se declare la nulidad por inconstitucionalidad de la Instrucción General AFIP n° 8/06 (modificada por su par n° 12/06-Anexo I) y de la Disposición AFIP n° 98/09 que le imponen a dicha dependencia el secreto fiscal, establecido por el artículo 101 de la ley 11.683 y, en consecuencia, que se ponga a su disposición la información solicitada en el marco de los expedientes antes citados.

La señora Jueza a cargo del Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, rechazó la demanda. Fundó su decisión, en lo sustancial, en que la información protegida por el secreto fiscal sólo puede ser admitida como prueba en procesos criminales, cuando se hallen directamente relacionados con los hechos que se investiguen, entre los cuales no se encuentran incluidas las investigaciones administrativas preliminares efectuadas por la FIA, teniendo en cuenta que aquéllas no configuran una causa penal y que tienen lugar antes de la instrucción. Además, sostuvo que el secreto fiscal constituye un imperativo legal que debe ser observado estrictamente y que reconoce ciertas excepciones, cuando el sujeto requirente es alguna de las unidades de investigación que integran el Ministerio

Público Fiscal, mediando causa penal abierta y orden del juez competente o del propio fiscal interviniente en el supuesto del artículo 180 del Código Procesal Penal de la Nación o cuando se trate de denuncias formuladas por ese organismo.

Contra la resolución antes recordada, la actora (FIA) dedujo recurso de apelación en el cual sostuvo que por la resolución recurrida se desconoce el rol que esa oficina tiene asignado, que el Ministerio Público Fiscal es un órgano extra poder, independiente, con autonomía y autarquía financiera, y que dentro del mismo se encuentra la FIA que es un órgano de control externo con competencia para la investigación y prosecución de los delitos y faltas disciplinarias cometidas por los funcionarios públicos. Además, destacó que el acceso a la información que se requirió por parte de esa fiscalía no importaría una afectación al bien jurídico que el secreto fiscal pretende tutelar ya que no trascendería públicamente. Finalmente, solicitó que se declare la inconstitucionalidad de la Instrucción General AFIP n° 8/06 (modificada por su par n° 12/06-Anexo I) y de la Disposición AFIP n° 98/09, conjuntamente con los actos que implicaron su aplicación en los expedientes en trato, ya que al negársele la información requerida se le impide ejercer su función como organismo de control.

Lo antes recordado motivó la intervención de la Sala I de la Excelentísima Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, que luego dictó la resolución que se analiza.

Ahora bien, antes de adentrarnos en el análisis de los fundamentos que motivaron el dictado de la resolución que nos ocupa resulta necesario puntualizar que en los expedientes en el marco de los cuales se solicitó al Organismo Recaudador acceder a la información amparada por el secreto fiscal se trataba de dos supuestos en que la FIA investigaba:

- a)** el obrar de agentes y funcionarios de la AFIP por un lado (expedientes nos. 23.330/1581 y 22.655/889) y;
- b)** supuestas irregularidades en la compra de un campo de parte del Ministerio de Interior (expediente n°. 26.296/1664).

Además resulta oportuno recordar que por el primer párrafo del artículo 101 de la ley 11.683(t.o., dec. 821/98 y sus modificaciones) se establece que:

*“Las declaraciones juradas, manifestaciones e informaciones que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Público, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.”*

Por otra parte por el tercer párrafo del citado artículo se prevé que:

*“Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas de causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen.”*

Además la instrucción General AFIP n° 8/2006 reguló los casos en los cuales la AFIP debe dar información que se encuentre amparada en el secreto fiscal y puntualmente que el Ministerio Público Fiscal y las unidades específicas de investigación que lo integren podrán solicitar información ante una causa abierta y orden del juez competente o del propio fiscal interviniente en el supuesto del artículo 180 del Código Procesal Penal de la Nación.

Por su parte, la Instrucción General AFIP n° 12/2006 modificó el punto 3.3.1.5 de la IG antes citada concluyendo que el Ministerio Público Fiscal y las unidades especiales de investigación que lo integren podrán requerir información amparada por el secreto fiscal cuando medie orden de juez competente o lo requiera el propio fiscal interviniente en los términos del artículo 196 del Código Procesal Penal de la Nación o en la etapa previa, cuando se trate de denuncias formuladas por ese organismo.

A su vez, la Disposición AFIP n° 98/2009 aprobó las pautas de gestión aplicables en materia de secreto fiscal que resultan obligatorias para todas las áreas de ese organismo e imponen el rechazo de todo requerimiento que involucre información alcanzada por el secreto fiscal, detalló cual es la información que se encuentra excluida y fijó las excepciones a aquél, entre las que en el punto 3.1.5 se establece que el Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren mediando orden de juez competente o lo solicite el propio fiscal cuando tenga a cargo la dirección de la investigación o se trate de denuncias formuladas por ese organismo, podrán acceder a la misma.

Realizadas aquellas consideraciones corresponde detenerse en los argumentos en virtud de los cuales se arribó a la resolución que se analiza.

En el voto de la Dra. Clara María Do Pico, al que adhirió el Dr. Carlos Manuel Grecco, se comienza por encuadrar jurídicamente la cuestión en punto a las atribuciones que posee la Procuraduría de Investigaciones Administrativas. Así se recuerda que el art. 27 de la ley 27.148 determina las funciones del Fiscal Nacional de Investigaciones Administrativas y que entre ellas se encuentran las de:

**a)** Promover la investigación de la conducta administrativa de los agentes integrantes de la administración nacional centralizada y descentralizada y todo ente en que el Estado tenga participación y;

**c)** Ejercer en todo el territorio de la República la acción penal pública y todas las facultades previstas por las leyes penales y procesales en aquellos casos donde el objeto principal de la investigación lo constituya la irregularidad de la conducta administrativa de los funcionarios públicos conforme a lo previsto en el inc. a).

Y, a partir de ello, se concluye que en los casos analizados en el fallo la Procuraduría solicitó la información a la AFIP en el marco de investigaciones como las contempladas en el punto a).

En ese contexto, se recuerda que es doctrina del Más Alto Tribunal que *“...la previsión consagrada en el actual art. 101 de la ley 11.683 es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier*

*manifestación que se formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos: 237:355; 248:627; 250:230; 331:2305, entre otros)” pero que ese criterio fue atenuado por ese mismo tribunal, en distintas circunstancias, como ser cuando el propio declarante beneficiario del secreto requería la divulgación de la información (Fallos 237:355; 248:627) o cuando se permitió la divulgación de información de otros contribuyentes al solo efecto de verificar la existencia de una actividad persecutoria de parte de la AFIP en contra del abogado accionante y con el objetivo de indagar sobre la existencia de inconducta de agentes del organismo recaudador.*

Por otra parte, se explica que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Fiscalía de Investigaciones Administrativas c/E.N-M° Interior-P.F.A.-nota 176/07-sumario226/05 s/proceso de conocimiento” Causa F 215. XLVI. señaló que: *“...a los fines de las investigaciones que la FIA deba practicar, se invistió al Fiscal General y a los fiscales adjuntos de la facultad de “(s)olicitar informes, documentos, antecedentes y todo otro elemento que se estime útil a cualquier organismo, persona física o jurídica, pública o privada, “todos los cuales estarán obligados a proporcionarlos dentro del término que les fije, bajo apercibimiento de ley y sin que puedan siquiera oponer disposición alguna que establezca el secreto” (art. 6° inc. b decreto-ley 21.383/76)” y que “...sea que se base en un interés público o privado; solamente se admitirá la negativa cuando se fundamente en la salvaguarda de un interés atinente a la seguridad nacional. Tampoco se podrá oponer a la Fiscalía secreto alguno invocándose razones de interés fiscal”.*

También se recuerda que la FIA, como consecuencia del dictado de la Ley Orgánica de Ministerio Público, con posterioridad a la reforma constitucional, fue incluida dentro de aquel Ministerio como órgano dependiente de la Procuración general de la Nación y que la Corte mencionó, en el fallo antes citado, con relación a las atribuciones de esa Fiscalía que *“...se dispusieron para el mejor cumplimiento de sus funciones, las facultades de requerimiento y colaboración tanto a los organismos públicos de cualquier repartición como a los privados y particulares ...”.*

Además, se hace referencia a un pronunciamiento de esa misma Cámara Contencioso Administrativo Federal en la causa antes citada por el cual se señala que, en un sistema republicano de gobierno, cobra relevancia el principio de legalidad de la Administración para la protección de los derechos individuales y que este debe ir acompañado de un control eficiente por parte de órganos con independencia y no por meros controles administrativos ya que, de lo contrario, no se encuentran garantizadas ni la imparcialidad ni la independencia de sus decisiones<sup>2</sup>.

De ese modo, se concluye que el espíritu con el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los pronunciamientos analizados ha interpretado el secreto fiscal es el de *“atemperar”* la prohibición que establece la norma (art. 101 de la ley 11.683),

---

<sup>1</sup> El subrayado es del original.

<sup>2</sup> Sala IV “Fiscalía Investigaciones Administrativas (Ex 21637/457) c/EN-M° Interior-PFA-Nota 176/07-sumario 226/05 sobre proceso de conocimiento” Causa n° 12.801/2007.

cuando se vuelva necesario o conveniente el conocimiento de la información que el organismo recaudador posee y que, en lo atinente a la FIA, lo importante resulta que se posibilite el adecuado ejercicio de la función de control que le compete.

Arribada a esa conclusión el voto mayoritario hace una interesante disquisición entre la información que fuera solicitada por la FIA a la AFIP en los diferentes expedientes a los que se refiere la demanda. Así, en primer término, en uno de los casos directamente entiende que lo peticionado en punto al detalle de la totalidad de los emolumentos abonados (sueldos, viáticos, fondo de estímulo, etc.) respecto de dos contribuyentes se trata de información que no puede, bajo ningún concepto, entenderse como tutelada por el secreto fiscal por encontrarse vinculada a los emolumentos que la Administración Federal de Ingresos Públicos abona a sus dependientes, por lo cual ataca la decisión de la instancia anterior como irrazonable.

En los otros casos, en los que reconoce que, en principio, la información solicitada se encontraría amparada por el secreto fiscal, concluye que ello no resulta óbice para la procedencia al requerimiento de la FIA, teniendo en cuenta que quien requiere el acceso es un órgano de control con competencia específica para investigar el desempeño de los funcionarios públicos y agentes de la Administración. Ello, en virtud de que se entiende que la forma republicana de gobierno requiere, a fin de evitar abusos, el control de aquellas personas que se encuentren a cargo de las funciones del estado y que ese control se facilita con la transparencia de la gestión pública. En ese marco, con el objeto de prevenir desviaciones para la sociedad en su conjunto, perjuicio mayor, a criterio del voto mayoritario, que la pérdida de privacidad de las declaraciones impositivas se habilita el acceso de la FIA de aquella información.

Además, se entiende que permitiendo el acceso a la información solicitada por la FIA la privacidad alegada no se vería afectada por una difusión masiva sino limitada al interior de la citada dependencia y bajo pena de imputación penal en caso de que se la divulgue por fuera del ámbito de las investigaciones de su competencia.

Concluye, que el artículo 101 de la ley 11.683, a la luz de las leyes dictadas posteriormente y sobre todo de la reforma constitucional del año 1994, establece que los miembros del Ministerio Público Fiscal en ejercicio de su función están alcanzados por el deber de secreto y en virtud de ello no resulta, a su criterio, razonable que se les oponga el secreto para negarles información necesaria para cumplir su rol y por cuya reserva debe velar.

Finalmente, señala que la propia letra del artículo antes citado contempla una excepción en casos en que puede ser dejado de lado, como ser con fines estadísticos (inciso c) lo que refuerza la conclusión de la Dra. Do Pico de que no puede sostenerse válidamente la restricción que imponen las normas cuestionadas en el caso cuando se encuentra en juego el control de la Administración, de cuyo cumplimiento depende el sistema republicano de gobierno.

El Dr. Rodolfo Eduardo Facio, en disidencia parcial, arribó a la solución contraria.

No obstante ello, coincidió con el voto de la mayoría en punto a que la información relativa a los emolumentos abonados por la AFIP a sus empleados no deben ser abarcados por el artículo 101 de la ley 11.683 que establece el secreto fiscal y que rige con relación a aquéllos el principio de máxima divulgación de la información pública que el Más Alto Tribunal ha enfatizado.

En cuanto a la información solicitada en el resto de los expedientes objeto de discusión arriba, como se adelantó, a una solución diferente que la Dra. Do Pico.

Considera que la FIA forma parte del Ministerio Público Fiscal como órgano dependiente de la Procuración General de la Nación y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció en sus fallos que aquélla tiene una competencia directa fijada por ley.

Recuerda que la competencia que tiene el Fiscal Nacional de Investigaciones Administrativas para solicitar información a las oficinas estatales ha sido reconocida expresamente por las leyes 24.946 y 27.148 y que su misión primordial es investigar la conducta administrativa de los agentes integrantes de la administración nacional centralizada y descentralizada. Desde ese punto, se pregunta si esa competencia se proyecta directamente a la información que se encuentra amparada por el secreto fiscal en sede de la AFIP.

Analiza puntiliosamente la letra del art. 101 de la ley 11.683 y concluye que no establece la obligación de la AFIP de entregar al Fiscal Nacional de Investigaciones Administrativas, sin autorización judicial, la información que se encuentra amparada por el secreto fiscal.

Además, cita fallos del Más Alto Tribunal que sostienen que el secreto fiscal reconoce fundamento constitucional, que la ley 11.683 ha querido asegurar que el secreto de la declaración jurada del contribuyente a fin de que no se vea revelada a terceros fuera de los casos de excepción que la propia ley admite, y que, por ser de excepción, no puede extenderse a otros supuestos.

Entiende que no puede afirmarse que la competencia que invoca el señor Fiscal Nacional de Investigaciones Administrativas se encuentre razonablemente implícita en las competencias asignadas de manera expresa. Reconoce que en la ley 21.383, que fue derogada por la 24.946, existió una previsión normativa expresa que obligaba a las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, a proveer la información que la FIA les solicitaba y que vedaba la resistencia fundada en el secreto fiscal pero que aquella previsión no fue reproducida ni en la ley 24.946 ni en la ley 27.148, por lo que aquellas circunstancias, a su juicio, permiten descartar un supuesto de imprevisión o inconsecuencia del legislador.

Finalmente destacó que la ley 25.246 creó la Unidad de Información Financiera (UIF) y en su artículo 14 le asignó competencia para solicitar informes, documentos, antecedentes y todo otro elemento que estime útil para el cumplimiento de sus funciones a cualquier organismo público nacional, provincial o municipal, a personas físicas o jurídicas privadas y aquellos están obligados a proporcionarlos por lo que resulta indudable que se trata de un órgano

especializado de control que tiene una misión de gran relevancia en la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y, por ende, en la lucha contra la corrupción.

Y en base a las consideraciones que aquí han sido sintetizadas el Dr. Facio concluye que corresponde al Congreso Nacional en uso de sus facultades constitucionales establecer si la Procuraduría de Investigaciones Administrativas tiene competencia para solicitar a la AFIP, sin autorización judicial, la información amparada por el secreto fiscal y si la AFIP se encuentra obligada, o no, a proporcionarla. Entiende que el Congreso diseñó el esquema normativo actual referente a la FIA, a la PIA y al secreto fiscal según el cual el secreto fiscal sólo puede ser relevado por la AFIP mediante una autorización judicial por lo que, a su juicio, la Instrucción AFIP n° 8/2006 y la Disposición AFIP n° 98/2009 no exhiben una interpretación irrazonable de las normas que regulan la competencia de la PIA y las obligaciones de la AFIP frente a aquel secreto. En ese marco, vota por hacer lugar a los agravios relacionados con la información solicitada en el expediente administrativo n° 22.655/889 (la que no considera alcanzada con secreto fiscal); revocar parcialmente la sentencia apelada y desestimar los agravios vinculados a los otros dos expedientes administrativos (nos. 23.330/1581 y 26.296/1664) en los cuales la información solicitada por la FIA si se encuentra amparada por el secreto.

El fallo comentado resulta realmente interesante teniendo en cuenta que se analiza, desde dos miradas diferentes, el conflicto que se suscita ante la interpretación de dos normas, por un lado la que establece el secreto fiscal (artículo 101 de la ley 11.683) y, por otro, el ejercicio de las facultades de la Procuraduría de Investigaciones Administrativas (ex FIA) que se encuentran fijadas por la ley 27.148 y su anterior 24.946.

Aquella conflictividad surge teniendo en cuenta que, por un lado el legislador, como contrapartida de un sistema tributario de auto declaración establece el secreto fiscal con el objetivo de salvaguardar la información personal que todos los contribuyentes exponen a favor del órgano recaudador para el ejercicio de su función y, por otro, con las funciones que se le asignan a la Procuraduría de Investigaciones Administrativas a través de las cuales se busca ejercer un adecuado control sobre los agentes y funcionarios encargados de manejar lo público.

Frente a esa situación, aparecen en el fallo dos maneras de interpretar tanto la propia ley 11.683, las leyes que establecen las facultades de la anterior Fiscalía de Investigaciones Administrativas y actual Procuraduría de Investigaciones Administrativas, de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se citan y se arriban a conclusiones disímiles. Las dos son enriquecedoras y nos invitan a reflexionar en profundidad sobre el tema y a preguntarnos si con el marco legal vigente la solución adoptada resulta razonable o si, en cambio, se requeriría establecer un supuesto concreto que autorizara al organismo recaudador a proporcionar la información amparada por el secreto fiscal a la PIA, para no colisionar con la letra del artículo 101 de la ley 11.683 respecto del que, como se cita en el fallo, la Suprema Corte ha considerado que "...el

*sentido de la previsión consagrada en el actual art. 101 de la ley 11.683 es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos: 237:355; 248:627; 250:530; 331:2305, entre otros)”.*