



La fórmula argentina en el cumplimiento de resoluciones internacionales

Patricio Maraniello

SUMARIO: I. Introducción.— II. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re*: “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto”.— III. Análisis del caso.— IV. Margen de apreciación nacional.— V. Fórmula argentina.— VI. Resolución de supervisión de cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.— VII. Resolución 4015/17 de la Corte Suprema.— VIII. A modo de reflexión final.

➔ Si se deja sin efecto una sentencia de la Corte Suprema argentina, pasada en autoridad de cosa juzgada, además de convertir a la Corte IDH en cuarta instancia judicial interna de nuestro país, estaríamos privando a nuestra Corte Suprema de su carácter de órgano supremo del Poder Judicial argentino, sustituyéndolo por un tribunal internacional, sin sustento en ningún artículo de la CADH y alterando flagrantemente el art. 108 de la CN.

I. Introducción

Tanto la supremacía constitucional como el control de constitucionalidad ha tenido, desde su creación en la Constitución Nacional (CN) —1853-60— y más tarde en la jurisprudencia, una razonable estabilidad en cuanto a sus elementos, características y aplicación.

Lo cierto es que dicha estabilidad ha sido alterada por la incorporación directa de los instrumentos internacionales a nuestro sistema jurídico interno, de allí que —en la interpretación de las fuentes del derecho internacional— en forma evolutiva en Argentina hemos pasado del dualismo al monismo.

Esta modificación tuvo su origen en el caso de la Corte Suprema “Ekmekdjian” de 1992(1) y luego en la reforma constitucional de 1994 en el art. 75 inc. 22, donde distingue entre “Tratados con Jerarquía Supralegal (TIJSL)” y el “Tratado Internacional con Jerarquía Constitucional (TIJC)”.

Si queremos buscar un elemento de la reforma constitucional de 1994 donde nos

indique que nuestro país es monista, lo encontramos justamente en la mencionada norma constitucional, cuando establece la jerarquía supralegal de los tratados, imposibilitando de esta forma que una ley pueda suspender, modificar o alterar la operatividad de los tratados internacionales.

De allí, que se considera que la Argentina es monista, aunque no se puede determinar, a ciencia cierta, si lo es con predominio de la Constitución Nacional, o de los TIJC o un sano equilibrio entre ambos.

Los tres [3] elementos que podrían llevarnos a tomar algún tipo de postura sobre la cuestión articulada son los siguientes: 1) Los tratados internacionales, descriptos en el art. 75 inc. 22 de la CN tienen jerarquía constitucional —pero no superior a la CN—; 2) No derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución Nacional, y 3) Deben considerarse complementarios a lo descripto en la Constitución Nacional; por lo tanto puede entenderse que todo complemento (TIJC) sirve indefectiblemente para mejorar el principal (CN) y no modificarlo o alterarlo.

En el modo y en la forma en que interpretamos cada uno de los elementos mencionados podremos tomar postura sobre cuál es actualmente el grado de superioridad o de jerarquía que debe tener la Argentina ante decisiones internacionales.

Podemos adelantar, en una interpretación presurosa, que si nos atenemos a lo dicho por la Constitución Nacional, no existe superioridad alguna de los instrumentos internacionales; pero, por otro lado, si a ello le agregamos lo establecido por el art. 27 de la Convención de Viena, la interpretación cambia, pues allí se determina un cumplimiento obligatorio de los tratados internacionales, sin posibilidad de justificar su inobservancia al amparo de alguna norma interna que indique lo contrario.

Lo más factible es que la respuesta o solución ante los conflictos que se puedan suscitar entre el Derecho internacional y el Derecho interno dependerá del lugar en que partamos y desarrollemos nuestros análisis. Si lo hacemos desde la Constitución Nacional, no cabe duda de su superioridad (los TIJC son complementarios a la CN) y su obligatoriedad, basado en lo establecido en el citado art. 75 inc. 22 (no derogan la CN). Pero si lo hacemos desde la Convención de Viena, el eje principal de todo ello se basa en el respeto inexcusable de los tratados internacionales.

El 14/02/2017 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto” ha delineado con trazos fuertes su posición ante la problemática articulada, particularmente lo referente a la cosa juzgada nacional y el cumplimiento de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH).

II. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re*: “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto”

El 25 de septiembre de 2001 la Corte Suprema confirmó la sentencia de la Sala H de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil que había hecho lugar a la demanda de daños y perjuicios promovida por el ex presidente Carlos Saúl Menem contra Ed. Perfil SA, Jorge Fontevecchia y Héctor D’Amico (en adelante, causa “Menem”)(2).

La Corte Suprema entendió que la difusión de ciertas notas periodísticas vinculadas con la presunta existencia de un hijo no reconocido de Menem había lesionado en forma ilegítima su derecho a la intimidad, tutelado por el art. 19 de la CN y por los arts. 17, párrs. 1º y 2º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 11, párrs. 2º y 30, de la Convención Americana sobre Derechos Hu-

manos (en adelante, CADH), entre otras normas, y confirmó la condena pecuniaria dispuesta por la Cámara, reduciendo los montos de condena.

El 15/11/2001 Jorge Fontevecchia, Héctor D’Amico y Horacio Verbitsky sometieron el caso al Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos en el entendimiento de que la sentencia de la Corte Suprema, referida precedentemente, había vulnerado el derecho a la libertad de pensamiento y de expresión (art. 13 de la CADH), por lo que solicitaron que se declarara la responsabilidad internacional del Estado argentino.

Posteriormente, el 29/11/2011 la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) declaró que el Estado argentino había violado el derecho a la libertad de expresión de los peticionantes (art. 13, CADH). Afirmó allí que la sentencia constituía *per se* una forma de reparación (parte resolutive, pta. 1 de la sentencia “Fontevecchia y otros c. Argentina”, p. 40) y, adicionalmente, dispuso que el Estado argentino debía:

a) Dejar sin efecto la condena civil impuesta a Jorge Fontevecchia y Héctor D’Amico. La Dirección General de Derechos Humanos del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto de la Nación remitió a la Corte Suprema un oficio en el que se hace saber el pedido formulado por la Secretaría de Derechos Humanos de la Nación para que el Tribunal cumpla, en lo que corresponda y de conformidad con su competencia, la sentencia dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso “Fontevecchia y D’Amico c. Argentina” (3).

b) Publicar un resumen oficial de su sentencia elaborado por la Corte Suprema, por una sola vez, en el Diario Oficial y en un diario de amplia circulación nacional, así como

DOCTRINA. La fórmula argentina en el cumplimiento de resoluciones internacionales
Patricio Maraniello..... 1

NOTA A FALLO. El secreto fiscal y el acceso a la información pública
Susana C. Navarrine..... 5

JURISPRUDENCIA
SECRETO FISCAL. Pedido de información relacionada con otro contribuyente a partir de una investigación de la AFIP por la comisión de un ilícito tributario. Información de contenido económico-patrimonial. Alcances del secreto fiscal. Disidencia (CNFed. Contenciosoadministrativo)..... 4

LEY PENAL MÁS BENIGNA. Desincriminación de la conducta. Duda razonable. Disidencia (CNPenal Económico)..... 10

MUTUALES. Beneficios fiscales. Requisitos para su procedencia. Determinación en el Impuesto a las Ganancias. Falta de acreditación de desvío de fondos o un uso distinto al objeto social. Prestación de servicios de salud. Carácter exento en el IVA (CNFed. Contenciosoadministrativo)..... 11

publicar la sentencia completa de la Corte Interamericana en la página del Centro de Información Judicial de la Corte Suprema;

c) Entregar las sumas reconocidas en dicho fallo, comprensivas del reintegro de los montos de condena oportunamente fijados en la sentencia de la Corte Suprema, como de los correspondientes a las reparaciones admitidas en su decisión internacional (daño material, gastos derivados del trámite del proceso interno como del procedimiento internacional).

En cuanto al punto “b” la medida ha sido cumplimentada mediante la publicación en el Centro de Información Judicial y la página de jurisprudencia del Máximo Tribunal.

En relación con el punto “c”, la Corte Suprema ha dicho que las obligaciones allí impuestas se encontraban fuera del alcance de esas actuaciones, toda vez que no resulta necesaria la intervención judicial para que el Estado argentino proceda voluntariamente a su cumplimiento, de acuerdo con la distribución constitucional de competencias entre los distintos poderes del Estado.

Pero lo que ha sido materia de debate y desarrollo del caso en cuestión fue el punto “a”. Con relación a ello, la Corte Suprema no cumplió con dicho punto por los fundamentos que se desarrollaron en los distintos párrafos del *Considerando* que se transcribirán a continuación:

1. *Consid. 6º*: “...se encuentra fuera de discusión que las sentencias de la Corte Interamericana, dictadas en procesos contenciosos contra el Estado argentino son, en principio, de cumplimiento obligatorio para éste (art. 68.1, CADH) (4) (5). Dicha obligatoriedad, sin embargo, alcanza únicamente a las sentencias dictadas por el tribunal internacional dentro del marco de sus potestades remediales. En efecto, es con ese alcance que el Estado Argentino se ha obligado internacionalmente a acatar las decisiones de la Corte Interamericana...”.

2. *Consid. 8º*: “...Las obligaciones internacionales asumidas por nuestro país, deben tenerse en consideración los principios estructurales del sistema interamericano de protección de derechos humanos, el que se autodefine como subsidiario. Así, se afirma que la CADH crea ‘una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria’ de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos’ (Preámbulo CADH). Esta subsidiariedad se manifiesta, entre otras, en la exigencia convencional de agotamiento de los recursos internos en forma previa al acceso al sistema regional (cfr. arts. 46.1. a y 61.2 CADH) y en el principio de que la Corte Interamericana no actúa como una instancia más en los casos tratados por las Cortes nacionales. La Corte Interamericana *no constituye entonces una ‘cuarta instancia’* que revisa o anula decisiones jurisdiccionales estatales, sino que, siguiendo los principios estructurales recordados, es subsidiaria, coadyuvante y complementaria

(véase, entre otros, Corte IDH, caso ‘Perozo y otros c. Venezuela’, sentencia de 28/01/2009, Serie C, 195, párr. 64)...”.

3. *Consid. 9º*: “...El mismo Tribunal internacional ha sostenido que ‘la Corte Interamericana no tiene el carácter de tribunal de apelación o de casación de los organismos jurisdiccionales de carácter nacional; sólo puede en este caso, señalar las violaciones procesales de los derechos consagrados en la Convención que hayan perjudicado a (...) afectado en este asunto, pero carece de competencia para subsanar dichas violaciones en el ámbito interno [...]’ (Corte IDH, caso ‘Genie Lacayo’, sentencia del 29/01/1997, Serie C, 30, párr. 94).

“Por su parte, también la Comisión Interamericana de Derechos Humanos ha enfatizado estos principios al manifestar que la protección internacional que otorgan los órganos de supervisión de la Convención es de carácter subsidiario y que no puede hacer las veces de un tribunal de alzada para examinar supuestos errores de derecho o de hecho que puedan haber cometido los tribunales nacionales (conf. Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe 39/96. Caso 11.673. Argentina, 15 de octubre de 1996, puntos 48 y 51)...”.

4. *Consid. 13*: “...la Corte dispondrá que se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados. Dispondrá, asimismo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada” (art. 63.1, CADH) (6). “En consecuencia, el tenor literal de la norma no contempla la posibilidad de que la Corte Interamericana disponga que se deje sin efecto una sentencia dictada en sede nacional...”.

III. Análisis del caso

De modo inicial podemos decir que el fallo nos lleva a considerar, por un lado, que lo establecido por la Corte IDH es de cumplimiento obligatorio para nuestro país, según se encuentra establecido en el art. 68.1. de Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), pero los alcances de dicha decisión lo serán en el ámbito internacional, a través de las vías estatales con el Gobierno argentino y no jurisdiccional, con lo cual no alcanza ello a dejar sin efecto una sentencia emanada de los tribunales de nuestro país.

Los Tribunales Internacionales de Derechos Humanos tienen la función de ayudar y colaborar con los Estados miembros, en caso de violaciones de los Derechos Humanos establecidos en los tratados internacionales de derechos humanos, con lo cual estos tribunales tienen un carácter coadyuvante o subsidiario.

Y no puede considerarse que la Corte IDH es una cuarta instancia de revisión y nulificación de las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada en sus respectivos Estados miembros.

La no consideración como un tribunal de cuarta instancia también fue sostenido por la Corte Europea de Derechos Humanos en los casos “Schenk c. Switzerland”, 10.862/84, sentencia del 12/07/1988; y “Tautkus c. Lithuania”, 29.474/09, sentencia del 27/11/2012; entre otros.

Si consideramos que la Corte IDH no es una cuarta instancia, no tiene atribuciones, ni modificatorias, ni nulificadoras de las sentencias de última instancia pasadas en autoridad de cosa juzgada interna por parte de los Estados miembros de la CADH.

Y si la Corte IDH en el caso “Fontevecchia” ordena dejar sin efecto la sentencia de la Corte Suprema, se estaría extralimitando, convirtiéndose en una cuarta instancia, función que no surge de la CADH.

No debemos soslayar, que si transformamos a la Corte IDH en cuarta instancia estamos suprimiendo el carácter de supremo y cabeza del Poder Judicial, característica establecida por la propia Constitución Nacional en art. 108 (7) de la CN (8).

Por lo tanto, si se deja sin efecto una sentencia de la Corte Suprema argentina, pasada en autoridad de cosa juzgada, además de convertir a la Corte IDH en cuarta instancia judicial interna de nuestro país, estaríamos privando a nuestra Corte Suprema de su carácter de órgano supremo del Poder Judicial argentino, sustituyéndolo por un tribunal internacional, sin sustento en ningún artículo de la CADH y alterando flagrantemente el art. 108 de la CN.

Podría sí imponerles obligaciones al Estado argentino como las de notificación y de indemnización a las víctimas que, según la Corte IDH, han sufrido en el caso “Fontevecchia”. Aunque, como hemos dicho, en este último aspecto no se debe instrumentar a través de una ejecución de sentencia en el orden interno, sino por conducto del gobierno argentino y no por vía jurisdiccional. Los tribunales internacionales carecen de potestades absolutas e ilimitadas, son órganos con competencia limitada de la manera prescripta en los instrumentos que los han constituido, y carecen de una jurisdicción inherente e inalterable para seleccionar los remedios que quieran (9).

IV. Margen de apreciación nacional

El margen de apreciación nacional fue una creación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos con su doctrina desarrollada a partir de los casos “Lawless c. Ireland” (10); “Handyside c. The United Kingdom” (11), y expresada más recientemente en el caso “Lautsi and Others c. Italy” (12).

Dicha doctrina de la Comisión Europea de Derechos Humanos, luego adoptada por la Corte Europea de Derechos Humanos, fue recogida también por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (conf. OC-4/84 Serie A, nro. 4, del 19/01/1984). Su esencia es garantizar, ciertamente, la existencia de

la autonomía estatal, por la cual cada Estado tiene reservado un margen de decisión en la introducción al ámbito interno de las normas que provienen del ámbito internacional (13).

Según tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de Argentina, en nuestro país el art. 27 de nuestra ley fundamental prescribe “el Gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución”. Estos principios se traducen en el modo en que deben ser interpretadas las obligaciones internacionales asumidas por el Estado argentino, estableciendo una esfera de reserva soberana, delimitada por los de Derecho público establecidos en la Constitución Nacional, a los cuales los tratados internacionales deben ajustarse y con los que deben guardar conformidad (14).

Esta comprensión del art. 27, lejos de haber sido alterada por la reforma de 1994, ha sido reafirmada con ella. Así lo ha entendido el constituyente argentino cuando al otorgar jerarquía constitucional a la CADH —entre otros tratados internacionales sobre derechos humanos— ha establecido expresamente que sus normas “no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución”, reafirmando la plena vigencia de los principios de Derecho público establecidos en la norma fundamental como valladar infranqueable para los tratados internacionales (15).

La Corte Suprema ha determinado que la esfera de reserva soberana establecida por el constituyente en el citado art. 27 es una especie de “margen de apreciación nacional”, delimitada por “los principios de Derecho público establecidos en la Constitución Nacional” (16), a los cuales los tratados internacionales —y con mayor razón aún la interpretación que de tales tratados se realice— deben tener una adecuada conformidad y respeto con los principios del derecho público interno.

V. Fórmula argentina

Cuando nuestro país incorpora a su ordenamiento interno un instrumento internacional, tiene un marco muy acotado de acción. Además del margen de apreciación nacional, mencionado en el punto anterior, existe algo muy novedoso que se ha denominada la “Fórmula argentina”, que surge de una tradición doctrinaria muy antigua nacida de la Conferencia de Paz de La Haya de 1907 por los delegados Roque Sáenz Peña, Luis María Drago y Carlos Rodríguez Larreta, mediante la cual se excluían de los tratados de arbitraje obligatorio las cuestiones que afectaban a la Constitución de cada país. Con lo cual mediante esta fórmula se establece la exclusión y la no obligatoriedad de todo tratado que afecte la Constitución de cada país firmante.

Luego de 50 años, esta original herramienta fue reflatada por Carlos Saavedra Lamas (17), en un artículo llamado “En torno a la Constitución que nos rige”, publicado por

{ NOTAS }

- Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)**
- (1) Fallos 315:1492.
- (2) CS *in re*: “Menem, Carlos S. c. Editorial Perfil SA y otros s/ daños y perjuicios sumario”. Fallos 324:2895.
- (3) Corte IDH *in re*: “Fontevecchia y D’ Amico c. Argentina”, en fecha 29/11/2011 (fs. 37 del expte. 6439/2012).
- (4) Art. 68. 1. Los Estados Partes en la Convención se comprometen a cumplir la decisión de la Corte en todo caso en que sean partes.
- (5) Conf. doctrina de Fallos 327:5668, voto de la jueza Highton de Nolasco, consid. 6º.
- (6) Art. 63. 1. Cuando decida que hubo violación de un derecho o libertad protegidos en esta Convención, la Corte dispondrá que se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados. Dispondrá, asimis-

- mo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada.
- (7) Art. 108.- El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación.
- (8) Fallos 256:114; 289:193; 318:986; 319:1973; 328:2429; 329:3235, 5913; 330:49, 251; 338:1575; entre muchos otros.
- (9) CHITTHARANJAN, Felix A., “Jurisdiction of International Tribunals”, *Kluwer Law International*, La Haya, 2003, p. 389.
- (10) En este caso la Comisión Europea de Derechos Humanos (en adelante CEDH) indicó que el Estado tenía

- un cierto margen de apreciación en cuanto a las acciones que debía tomar para proteger la vida de la Nación (caso “Lawness c. Irlanda”, sentencia del 15/11/1960). Es en el año 1971 cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) utiliza por primera vez la expresión “margen nacional de apreciación”, en el caso “De Wilde, Ooms et Versyp c. Bélgica”, en el cual indica que la medida de detención contra un grupo de vagabundos no vulneró el art. 8º.2 de la CEDH, toda vez que el Estado pudo tener razones valederas y necesarias para defender el orden y prevenir las infracciones penales contra la moral, la salud y la reputación de los otros.
- (11) Es en este caso donde se aplicó por primera vez esta doctrina sobre libertad de expresión (TEDH *in re*: “Handyside c. Reino Unido”, del 7 de diciembre de 1976).

- (12) Corte IDH: “Lautsi and Others c. Italy”, sentencia del 18/03/2011.
- (13) DELMAS-MARTYMIREILLE, Marge, “Nationale d’ appréciation et internationalisation du droit. Réflexions sur la validité formelle d’un droit commun en gestion”, en AA.VV., *Variations autour d’un droit commun. Travaux préparatoires*, Paris, 2001, p. 79 ss. y passim.
- (14) Doctrina de Fallos 316:1669; entre otros.
- (15) Fallos 317:1282.
- (16) CS *in re*: “Simón, Julio H. y otros s/ privación ilegítima de la libertad”, causa 17.768, de fecha 14/06/2005. Voto en disidencia del Dr. Fayt. Seguido por el consid. 5º del voto de Rosatti del fallo en análisis.
- (17) Recordemos la extraordinaria trayectoria de este gran jurista argentino. Fue catedrático en las universidades

la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, en 1957, por la cual reforzó la idea de que la Constitución Nacional no podía ser desvirtuada por ningún tratado sin exponerse a caer en nulidad.

En el Consid. 18 del fallo en análisis aduna además lo sostenido en doctrina por Joaquín V. González (18), quien brinda una ampliación a la “Fórmula argentina”, al determinar que un tratado no puede:

1. *Alterar la supremacía de la Constitución Nacional;*

2. *Cambiar la forma de gobierno;*

3. *Suprimir una provincia o incorporar otras nuevas, limitar atribuciones expresamente conferidas a los poderes de gobierno, desintegrar social o políticamente al territorio;*

4. *Restringir los derechos civiles, políticos y sociales reconocidos por la Constitución a los habitantes del país, ni las prerrogativas acordadas a los extranjeros ni suprimir o disminuir en forma alguna las garantías constitucionales creadas para hacerlos efectivos.*

El ilustre publicista, además de trazar obligaciones a los tratados, también determina que la Constitución Nacional respecto de los tratados, debe observar las reglas invariables de buena conducta, el respeto a la integridad moral y política de las naciones contratantes.

Como vemos, estos elementos son sin duda el análisis más interesante que se ha realizado del art. 27, en cuanto al respeto de los principios de Derecho público establecidos en la Constitución Nacional, las autonomías nacionales y la obediencia a los instrumentos internacionales.

Aunque esta *fórmula argentina*, pasados ya más de 100 años, necesita de un “aggiornamento” con un anclaje mayor, no ya hacia la protección de normas jurídicas —sean estas de orden interno o internacional— en lo que hace a su supremacía o jerarquía, sino en la protección de los derechos humanos, incluyendo en estos también los procesales o formales, como el debido proceso, el plazo razonable y la cosa juzgada interna e internacional.

Al respecto, podemos considerar que en el fallo en análisis se aplica la “fórmula argentina” actualizada en los términos de los arts. 27, 75.22, y 108, pues obliga a que toda acción judicial se inicia y finalice en nuestro país, quedando a salvo toda indemnización y responsabilidad internacional, que será de seguimiento y cumplimiento en la órbita internacional y en los gobiernos internos, pero no ya a través de sus sentencias.

VI. Resolución de supervisión de cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

El 21 de agosto de 2017 la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH)

realizó una audiencia pública sobre el cumplimiento de su sentencia en el caso “Fontev ecchia y D’Amico c. Argentina”, en la cual había determinado que el Estado argentino había violado el derecho a la libertad de expresión de dos periodistas.

La audiencia fue solicitada por el CELS, que representaba a las víctimas, sosteniendo que la sentencia de la Corte Suprema ponía en riesgo la eficacia del sistema interamericano para la protección y reparación efectiva de las víctimas de violaciones de los derechos humanos.

En la audiencia, los representantes del Estado dijeron que no se cumpliría la medida dispuesta por la Corte IDH de dejar sin efecto la condena contra los periodistas, porque así fue decidido por la Corte Suprema en un contexto de separación de poderes.

La Comisión Interamericana destacó, en la audiencia pública de supervisión de cumplimiento, que “[u]n elemento esencial de la restitución en este caso es, sin duda, eliminar la atribución de responsabilidad civil a las víctimas; la decisión que impuso esta responsabilidad ulterior es incompatible con la Convención”.

También expuso la Comisión que “la decisión de la Suprema Corte argentina es un grave obstáculo para el cumplimiento de la Sentencia de la Corte Interamericana, cuyas implicancias trascienden al caso”. Como argumento de ello, sostuvo que “el desconocimiento por parte del máximo tribunal argentino de la competencia de la Corte Interamericana en este caso vulnera el derecho de las víctimas [...], dado que no ha cesado la violación en su perjuicio, [y ...] también genera un efecto sistémico regresivo más general para Argentina, en tanto desconoce la exhaustiva ponderación realizada por la Corte Interamericana” en la sentencia del presente caso en materia de libertad de expresión y derecho a la vida privada de funcionarios públicos electivos.

Solicitó a la Corte Suprema que declarase que la posición del Estado sobre el cumplimiento de la reparación ordenada no resultaba consistente con la sentencia que expidió este tribunal internacional en este caso, ni con su práctica, ni con los principios básicos que regulan la responsabilidad internacional del Estado.

Luego la Corte IDH dictó el 18 de octubre de 2017 la resolución de supervisión de cumplimiento del caso “Fontev ecchia D’ Amico c. Argentina”, resaltando que la obligación de cumplir lo dispuesto en sus decisiones corresponde a un principio básico del Derecho sobre la responsabilidad internacional del Estado, respaldado por la jurisprudencia internacional, según el cual los Estados deben cumplir sus obligaciones convencionales internacionales de buena fe (*pacta sunt servanda*) y no pueden por razones de orden interno dejar de asumir la responsabilidad internacional ya establecida (19).

La Corte IDH ha sostenido reiteradamente tal obligatoriedad; y menciona dos casos contra Venezuela (casos “Apitz Barberay otros” y “López Mendoza”), donde el Estado si bien dijo que no daría cumplimiento a las sentencias con base en que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de ese país emitió decisiones en los años 2008 y 2011, que declaraban la “inejecutabilidad” de tales sentencias de la Corte Interamericana, ello no puede oponerse como una justificación para el incumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal internacional (20).

La decisión de la Corte Suprema que se atribuye competencias que no le corresponden (*supra* consid. 6º) implica una clara contravención de los principios de Derecho Internacional y las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos asumidas por ese Estado (*supra* consid. 12 a 14). Además, no le corresponde a dicho tribunal interno determinar cuándo una sentencia de este Tribunal Internacional es obligatoria, pues su obligatoriedad surge de la ratificación de la Convención Americana por parte de Argentina y del reconocimiento que realizó de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana (21).

La Corte IDH ha establecido que la determinación de la obligatoriedad de uno de sus fallos no puede quedar al arbitrio de un órgano del Estado, especialmente de aquel que generó la violación de derechos humanos, tal como en el presente caso, que se configuró por una decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puesto que sería inadmisibles subordinar el mecanismo de protección previsto en la Convención Americana a restricciones que hagan inoperante la función del Tribunal. Ello tornaría incierto el acceso a la justicia, que es parte del sistema tutelar de los derechos humanos consagrado en la Convención (22).

Se recuerda que el *principio de complementariedad* o *subsidiariedad* implica que la responsabilidad estatal bajo la Convención Americana sólo puede ser exigida en el ámbito internacional después de que el Estado haya tenido la oportunidad de declarar la violación y reparar el daño ocasionado por sus propios medios en el ámbito nacional. De tal manera, el Estado es el principal garante de los derechos humanos de las personas, de manera que si se produce un acto violatorio de dichos derechos, es el propio Estado el que tiene el deber de resolver el asunto en el ámbito interno y, en su caso, reparar, antes de tener que responder ante instancias internacionales como el Sistema Interamericano, lo cual deriva del carácter subsidiario que reviste el proceso internacional frente a los sistemas nacionales de garantías de los derechos humanos (23).

Este principio también ha sido utilizado por la Corte IDH a la hora de evaluar cuáles reparaciones era necesario ordenar, al tomar en cuenta medidas que previamente se hubieren dispuesto en el ámbito in-

terno para reparar la violación, conforme a criterios objetivos y razonables (24). En el presente caso, precisamente porque la violación no se resolvió ni se reparó en el ámbito interno, las víctimas activaron los mecanismos de protección internacional, los cuales no pretenden sustituir a las jurisdicciones nacionales, sino complementarlas en la protección de derechos humanos (25).

Finalmente, aclaró que su decisión anterior de fecha 29/11/2011 no implicaba que esta Corte Suprema tuviese la necesidad jurídica de revocar su sentencia del 25 de septiembre de 2001 registrada en Fallos 324:2895 (26). Y sugirió, asimismo, que el Estado argentino podía cumplir con la manda contenida en el punto dispositivo del párr. 137 de su sentencia anterior, mediante “algún otro tipo de acto jurídico, diferente la revisión de la sentencia” como, por ejemplo, la realización de una “anotación indicando que esa sentencia fue declarada violatoria de la Convención Americana por la Corte Interamericana” (párr. 21).

VII. Resolución 4015/17 de la Corte Suprema

El 5 de diciembre de 2017 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la Resolución 4017, estableció que la aclaración de la Corte IDH es plenamente consistente con los argumentos desarrollados por este Tribunal para fundar su pronunciamiento de fecha 14/02/2017, en el que se decidió la improcedencia de revocar una de sus sentencias pasada en autoridad de cosa juzgada (Fallos 340:47).

Y toda vez que esta Corte Suprema considera que la anotación sugerida por la Corte Interamericana no vulnera los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional (art. 27), resulta adecuado acceder lo sugerido.

Por ello, se resolvió, en forma muy novedosa —dando cumplimiento con lo ordenado por la Corte IDH, sin dejar sin efecto la sentencia de la Corte Suprema—, que se asentase junto a la decisión registrada en Fallos 324:2895 la siguiente leyenda:

“Esta sentencia fue declarada incompatible con la Convención Americana sobre Derechos Humanos por la Corte Interamericana (sentencia del 29/11/2011)”.

VIII. A modo de reflexión final

La Argentina a partir del caso “Ekmekdjian” de 1992, en la interpretación de las fuentes del Derecho jurídico argentino ha pasado de ser dualista a monista, confirmado todo ello en la incorporación del art. 75, inc. 22 de la CN en la reforma de 1994, donde establece la jerarquía superior a la ley de los tratados internacionales.

La Corte Suprema en el caso “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto”, al igual que ha ocurrido en lo resuelto en el precedente “Cantos” (27) y sus anteceden-

{ NOTAS }

de La Plata y Buenos Aires, Ministro de Justicia e Instrucción Pública y de Relaciones Exteriores. Su actuación fue decisiva en la solución de la Guerra del Chaco (1932-35), que enfrentó a Bolivia y Paraguay en disputa por la parte norte la región del Gran Chaco y especialmente por sus campos petrolíferos. En 1936, en reconocimiento a su actuación como presidente del Comité Internacional de Mediación por la paz en la guerra del chaco se le concedió el Premio Nobel de la Paz. Fue rector de la Universidad de Buenos Aires y presidente de la Academia de Derecho y Ciencias Sociales.

(18) GONZÁLEZ, Joaquín V., “Senado de la Nación, Diario de Sesiones”, sesión del 26 de agosto de 1909, vol. IX, p. 52.

(19) Cfr. Responsabilidad internacional por expedición y aplicación de leyes violatorias de la Convención (arts. 1º y 2º Convención Americana sobre Derechos Hu-

manos). Opinión Consultiva OC-14/94 de 9 de diciembre de 1994. Serie A nro. 14, párr. 35; Caso “Castillo Petruzzini y otros c. Perú. Supervisión de Cumplimiento de Sentencia”. Resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 17/11/1999, consid. 4º, y “Caso López Lone y otros c. Honduras. Supervisión de Cumplimiento de Sentencia”. Resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 25/05/2017, consid. 15.

(20) Cfr. Caso “Apitz Barbera y Otros (‘Corte Primera de lo Contencioso Administrativo’) c. Venezuela. Supervisión de Cumplimiento de Sentencia”. Resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 23/11/2012, consid. 39, y Caso “López Mendoza c. Venezuela. Supervisión de Cumplimiento de Sentencia”. Resolución de la Corte Interamericana de Derechos

Humanos de 20/11/2015, consid. 8º.

(21) Argentina es Estado parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos desde el 5 de septiembre de 1984 y reconoció la competencia contenciosa de este Tribunal en esa misma fecha.

(22) *Mutatis mutandi*, caso “Baena Ricardo y otros c. Panamá. Competencia”. Sentencia de 28/11/2003. Serie C nro. 104, párr. 128.

(23) Cfr. caso “Acevedo Jaramillo y otros c. Perú. Interpretación de la Sentencia de Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas”. Sentencia de 24/11/2006. Serie C nro. 157, párr. 66; caso “Gelman c. Uruguay”, *supra* nota 25, consid. 70, y caso “Duque c. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas”. Sentencia de 26/02/2016.

Serie C, nro. 310, párr. 128.

(24) Cfr. caso “Cepeda Vargas c. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas”. Sentencia de 26/05/2010. Serie C nro. 213, párrs. 139, 140 y 246, y caso “Rodríguez Vera y otros (Desaparecidos del Palacio de Justicia) c. Colombia. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas”. Sentencia de 14/11/2014. Serie C nro. 287, párr. 595.

(25) Cfr. caso “Duque c. Colombia”, *supra* nota 59, párr. 128, y caso “Andrade Salmón c. Bolivia. Fondo, Reparaciones y Costas”. Sentencia de 1 de diciembre de 2016. Serie C, nro. 330, párr. 93.

(26) Párrs. 16 35.

(27) CS *in re*: “Cantos” del 21 de agosto de 2003. Fallos 326:2968.

tes **(28)**, resolvió que estaba fuera de discusión que las sentencias de la Corte Interamericana son en principio de cumplimiento obligatorio. Aunque esto no inhibía al tribunal de aplicación de su facultad de verificar si lo resuelto se encontraba sostenido en los términos del Tratado, en los cuales se corrobora si estamos frente al “marco de sus potestades remediales” **(29)**.

En este sentido la Corte Suprema en el mencionado caso “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto” hizo referencia específicamente al mecanismo restitutivo, donde la Corte IDH pretende dejar sin efecto la sentencia de la Corte Suprema argentina pasada en autoridad de cosa juzgada. En dicho caso sostuvo que “...no se encuentra previsto por el texto convencional” y que esto es fundamental para la aplicación de las reglas de la Convención de Viena, pues “determina los límites de la competencia remedial de los tribunales internacionales que es... limitada de la manera prescrita en los instrumentos que los han constituido”. Resulta, pues, admisible tanto que “se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcado”, como que se lo reparen en la medida de lo posible incluida una “justa indemnización”; pero esto no incluye la caducidad de la “sentencia dictada en *sede nacional*” **(30)**.

Además, debemos tener en cuenta que la protección internacional dada por la CADH es de naturaleza convencional complementaria o coadyuvante, y subsidiaria **(31)**. El primer caso encuentra sus fundamentos en el propio Preámbulo de la Convención. Y en lo que respecta a la subsidiaridad, surge de “la exigencia del tratado de agotamiento de los recursos internos en forma previa al acceso al sistema regional” (arts. 46. 1. A y 61. 2, CADH).

Si permitimos que la Corte IDH derogue una sentencia del máximo tribunal de justicia de Argentina, estaremos, sin duda alguna, constituyendo a la Corte Internacional en una “cuarta instancia”, con facultades de revisar o anular decisiones jurisdiccionales. Ello, por cuanto no es “una instancia revisora o casatoria de decisiones jurisdiccionales estatales” **(32)**, pues no reconoce continuidad con el pleito desarrollado ante la Corte, siendo diferentes sus elementos fundamentales, tales como las partes y la prueba **(33)**.

En términos de la Convención Americana de Derechos Humanos, se trata tan sólo de analizar si se ha dado cumplimiento al marco obligacional general de los arts. 1.1 y 2º en referencia a alguna obligación, en especial consecuente de los derechos protegidos

y promovidos en dicho sistema. Es decir, la tarea de la Corte IDH se centra en el cumplimiento de los derechos allí reconocidos, cuya interpretación resulta de seguimiento o regla obligatoria para los Estados partes.

Y justamente el análisis desarrollado por la Corte IDH en el caso “Fontevecchia” sobre la libertad de expresión y de prensa, la Corte Suprema argentina no sólo no se opuso a ello, sino que también lo seguirá sin ningún tipo de reserva al respecto. Ello se desprende cuando en el caso “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto” no se ha discutido en ningún momento la interpretación hecha por la Corte IDH; al contrario, se establece su coincidencia y su seguimiento. Vemos aquí una convergencia en la interpretación realizada por la Corte IDH y la Corte Suprema en relación con los derechos regulados por la CADH.

Pero existe una divergencia en la revocación de la sentencia del Máximo Tribunal de Justicia de la Nación, que la ha pasado en autoridad de cosa juzgada material, formal y, constitucional. Exceptuando la responsabilidad por parte del Estado en indemnizaciones justas e integrales que les corresponde a las víctimas por los perjuicios sufridos.

Por lo tanto la discusión se centra en la posibilidad de dejar sin efecto un fallo y quién resulta ser la última instancia en la interpretación constitucional y convencional. La posibilidad de dejar sin efecto una cuestión ya juzgada en el orden interno corresponde a un rol que sólo les compete a los máximos tribunales de justicia de la Nación Argentina y no a la Corte IDH, pues esta última no es una cuarta instancia revisora ni modificatoria, sino complementaria y coadyuvante de los tribunales internos en protección de las convenciones internacionales de derechos humanos.

Y en ese entendimiento la Corte IDH dictó el 18 de octubre de 2017 la resolución de supervisión de cumplimiento del caso “Fontevecchia D’Amico c. Argentina”, aclarando que no se deja sin efecto la sentencia del caso “Menem” de la Corte Suprema, *sino que tan sólo se deje en dicha sentencia que esta sentencia fue declarada incompatible con la Convención Americana sobre Derechos Humanos por la Corte Interamericana. Ello se debe a que la compatibilidad de todas las decisiones judiciales de los Estados partes de la CADH es de exclusiva función de la Corte IDH y no de la Corte Suprema*. Y asimismo sugirió que el Estado argentino podía cumplir con la manda contenida en el punto dispositivo del párr. 137 de su sentencia anterior, mediante “algún otro tipo de acto jurídico, diferente la revisión de la sentencia”.

Y de ese modo lo ha realizado la Corte Suprema de Justicia cuando el 5 de diciembre de 2017 dictó la resolución 4017, ordenando una “anotación indicando que esa sentencia fue declarada violatoria de la Convención Americana por la Corte Interamericana” (párr. 21).

Sin duda ésta es una interpretación correcta, pues la Corte Suprema es la última instancia judicial y sus decisiones revisten el carácter de cosa juzgada constitucional, pero tan solo en el examen de compatibilidad con la CADH, la última instancia le pertenece a la Corte IDH, pero sin poder modificatorio ni nulificante.

El fundamento constitucional de lo expresado precedentemente lo encontramos en los arts. 27 y 31 de la CN, reafirmando la plena vigencia de los referidos principios de Derecho público establecidos en lo que se ha dado en llamar la “fórmula argentina”, tomado por Carlos Saavedra Lamas de la Conferencia de Paz de La Haya de 1907 por los delegados Roque Sáenz Peña, Luis María Drago y Carlos Rodríguez Larreta, mediante la cual se excluían de los tratados de arbitraje obligatorio las cuestiones que afectaban a la Constitución de cada país. Con lo cual mediante esta fórmula se establece la exclusión y la no obligatoriedad de todo tratado que afecte la Constitución de cada país firmante.

Adecuada a los nuevos tiempos, en el art. 75, inc. 22 establece que los tratados con jerarquía constitucional “no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución”, como valladar infranqueable para los tratados internacionales **(34)**.

En el acertado voto del ministro Rosatti se agrega una definición que refuerza el carácter supremo de la Corte en materia de interpretación del Derecho público argentino, dentro de un espíritu de “diálogo jurisprudencial” que procure “mantener la convergencia decisional entre los órganos con competencia para dirimir conflictos en los ámbitos nacional e internacional, reconociendo a la CIDH como último intérprete de la Convención y a la Corte Suprema como último intérprete de la Constitución Nacional”. Con la salvedad que la Corte IDH no tiene facultades para dejar sin efecto, ni pedir que se deje sin efecto una sentencia del Máximo Tribunal de Justicia de un Estado parte pasada en autoridad de cosa juzgada material y formal.

Tan solo la Corte IDH puede exigir a los Estados perdidosos, por violación de algún derecho convencional, una justa, total e integral indemnización por los daños ocasiona-

dos, y dejar sentado en las sentencias locales que dicha decisión fue violatoria de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Al respecto, debemos decir que no existe un órgano superior a otro, pues considerar que la Corte de Justicia o la Corte IDH tienen un rango superior es poner la discusión en caminos sin rumbos. Lo correcto es decir que ambos tienen funciones diferentes: por un lado, la interpretación y respeto de la Convención Interamericana; y por otro lado, la protección del derecho público argentino.

Ninguno tiene facultades para nulificar la decisión del otro órgano, con motivo de establecer el alcance y el contenido de una decisión internacional o nacional. Pero sí debe existir, como lo señalara el juez de la Corte Rosatti **(35)** en el caso mencionado, un sano espíritu de “diálogo jurisprudencial” que procure mantener la convergencia decisional entre los órganos con competencia para dirimir conflictos en los ámbitos nacional e internacional, reconociendo a la Corte IDH como último intérprete de la Convención y a la Corte Suprema como último intérprete de la Constitución Nacional.

Finalmente, podemos decir que en definitiva los jueces nacionales pueden aplicar el “Margen de Apreciación Nacional”, y la “fórmula argentina” adaptada a las nuevas realidades nacionales e internacionales, sin penetrar en un ámbito de tensiones con los órganos internacionales, sino de convergencias, bajo la regla de la buena fe, y la protección de los principios del Derecho internacional y constitucional. Quizás el camino sea el diálogo jurisprudencial y la sanción de una ley nacional que regule la ejecución de las sentencias de la Corte IDH, pero teniendo en consideración que nuestro horizonte siempre será la protección irrestricta de los derechos humanos. ●

Cita on line: AR/DOC/576/2018

!

MÁS INFORMACIÓN

Palacio de Caeiro, Silvia B., “El cumplimiento de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, LA LEY, 2017-F, 419.

Lozano, Luis Francisco, “El cumplimiento de la condena de la Corte Interamericana a dejar sin efecto un fallo nacional”, LA LEY, 2017-F, 772.

Sagüés, Néstor P., “Un conflicto trascendente: la Corte Interamericana y la Corte Suprema argentina. Entre el diálogo y el ‘choque de trenes’”, LA LEY, 2017-F, 245.

{ NOTAS }

- (28)** Fallos 319:1790; 320:479 y 321:532.
- (29)** Consid. 6º.
- (30)** Consid. mayoritario 13.
- (31)** La propia Corte IDH lo ha explicado del siguiente modo: “Al respecto, el tribunal reitera que la jurisdicción internacional tiene carácter subsidiario, coadyuvante y

complementario, debido a lo cual no desempeña funciones de tribunal de ‘cuarta instancia’. La Corte no es un tribunal de alzada o de apelación para dirimir los desacuerdos entre las partes sobre algunos alcances de la valoración de prueba o de la aplicación del Derecho interno en aspectos que no estén directamente relacionados con el cumplimiento de obli-

gaciones internacionales de derechos humanos. Es por ello por lo que ha sostenido que, en principio, ‘corresponde a los tribunales del Estado el examen de los hechos y las pruebas presentadas en las causas particulares’” (Corte IDH, caso “Atala Rizzo y niñas c. Chile”, sentencia de 24/02/2012).

(32) Consid. 7º, voto coadyuvante.

- (33)** Consid. 11, voto mayoritario.
- (34)** Cita de Fallos 317:1282 “Cafés La Virginia”. Consid. 19 voto mayoritario, y 5/6 voto coadyuvante.
- (35)** Voto del juez de la Corte Suprema de Justicia Dr. Rosatti en el caso: “Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto”.

NOTA A FALLO

Secreto fiscal

Pedido de información relacionada con otro contribuyente a partir de una investigación de la AFIP por la comisión de un ilícito tributario. Información de contenido económico-patrimonial. Alcances del secreto fiscal. Disidencia.

Véase en página 5, Nota a Fallo

Hechos: *El juez de primera instancia hizo lugar a la acción de amparo y, en consecuen-*

cia, ordenó a la AFIP a que suministre la información requerida por un contribuyente, relacionada con la denuncia de un delito tributario endilgado a una empresa. Deducido recurso de apelación, la Cámara, por mayoría, lo admitió parcialmente.

1.- La solicitud de información requerida por un contribuyente no se encuentra amparada por el secreto fiscal, si con ella se 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 informa-

ción 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.

2.- La información requerida por un contribuyente respecto de si los requerimientos fueron contestados por otro contribuyente dentro de los plazos reglamentarios, se encuentra bajo el ámbito de protección del secreto fiscal, pues el incumplimiento de los plazos podría ser sancionado con una multa formal.

3.- El hecho de solicitar la fecha y el número de identificación del informe final de inspección con los ajustes practicados a otro contribuyente implica compeler a la AFIP a informar sobre la existencia de incumplimientos de las obligaciones tributarias de una empresa contribuyente, datos que califican como “información de contenido económico-patrimonial”, amparados por el secreto fiscal.

4.- La acción de amparo tendiente a obtener información requerida por el actor resulta improcedente, pues se vincula directa

y exclusivamente con la denuncia que la AFIP formuló contra otro contribuyente y está referida a conocer sus movimientos impositivos, intentando así intervenir en el procedimiento de fiscalización que está llevando adelante el ente fiscal, con afectación del secreto fiscal (del voto en disidencia del Dr. Vincenti).

5.- El pedido de información realizado por un contribuyente debe ser rechazado, pues 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, la cual se encuentra amparada por el secreto fiscal (del voto en disidencia del Dr. Vincenti).

120.987 — CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, 12/12/2017. - Olivera, Gustavo Eduardo c. EN-AFIP s/ amparo ley 16.986.

[Cita on line: AR/JUR/97412/2017]

**COSTAS**

Costas de ambas instancias en función de sus respectivos vencimientos.

2ª Instancia. — Buenos Aires, diciembre 12 de 2017.

Considerando: 1º) Que, el juez de primera instancia hizo lugar a la acción de amparo promovida por Gustavo Eduardo Olivera y,

en consecuencia, ordenó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) que —dentro del plazo de 10 días— suministre la información requerida por el actor con relación a la actuación n° 10602-56-2016, con excepción del punto 1.b.4. referido al “Tipo de requerimiento”; con costas a la vencida.

Para fundar su decisión, destacó que el derecho de acceso a la información pública de los ciudadanos sobre las actividades de la Administración y sobre los documentos que ésta posee constituye una exigencia elemental del Estado democrático y un derecho humano fundamental. Ello así, manifestó que el Estado debe abstenerse de obstaculizar el libre acceso a la información pública y adoptar las medidas positivas concretas que tiendan a afianzarlo y garantizarlo.

Indicó que, a criterio de la demandada, la información solicitada por el actor no aparece mencionada en ninguna de las excepciones al secreto fiscal expresamente contempladas en el art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) y en la disposición (AFIP) 98/2003, circunstancia que motivó el rechazo del pedido en cuestión.

Sostuvo que la finalidad del secreto fiscal es preservar la información de contenido económico-patrimonial que los contribuyentes aportan a la AFIP y no proteger a esta última de eventuales requerimientos de información sobre el avance de sus tareas de fiscalización.

Puso de resalto que el actor había solicitado al Fisco Nacional informes sobre cuestiones generales de las actuaciones administrativas tendientes a dilucidar la existencia de un delito tributario atribuible a Autotrol SA, sin incluir el contenido de las presentaciones efectuadas por dicha empresa ni el detalle de lo efectivamente determinado por el organis-

mo fiscal. En consecuencia —a su entender— no resultaba acertado afirmar que la AFIP se vería indefectiblemente compelida a revelar información entregada por los contribuyentes y amparada por el art. 101 de la ley de rito.

Aclaró que el pedido de información debía excluir el punto 1.b.4. referido al “Tipo de requerimiento”, ya que existía el riesgo potencial de que al informar sobre ello se brinde indirectamente datos protegidos por el secreto fiscal.

Señaló que el objeto de la presente acción se limita a un pedido de información que de ninguna manera importa aceptar que el actor intervenga o sea parte en el proceso de fiscalización a Autotrol SA.

2º) Que, contra esa decisión, la demandada interpuso y fundó su recurso de apelación (fs. 60/67 vta.), que fue concedido (fs. 68) y contestado (fs. 71/75).

En lo sustancial, el recurrente sostiene que el *a quo* omitió fundar la falta de aplicación del art. 101 de la ley 11.683 y la disposición (AFIP) 98/2009.

Alega que la información solicitada refiere a datos de carácter económico-patrimonial de Autotrol SA en tanto tienen directa o indirectamente contenido vinculado a un movimiento impositivo. Puntualmente, manifiesta que al brindar datos referidos a la elaboración de un informe final de inspección y/o la eventual vista al contribuyente, la AFIP estaría informando si se declaró bien o mal un determinado impuesto o bien confirmando el inicio de un procedimiento determinativo de oficio sin encontrarse firme la pretensión fiscal.

Indica que la información atinente al cumplimiento de los requerimientos cursados

podría indicar que el contribuyente cometió infracciones, las cuales deben tramitar bajo secreto fiscal.

Esgrime que la providencia notificada al actor el 07/07/2016 pudo ser apelada administrativa o judicialmente, sin necesidad de recurrir a la vía del amparo.

Aduce que los denunciantes no poseen aptitud para promover recursos administrativos toda vez que carecen de un derecho subjetivo o interés legítimo. En esa misma línea, sostiene que el actor tampoco cuenta con legitimación procesal para perseguir el objeto reclamado en su demanda ya que no demostró tener un interés concreto en el pronunciamiento judicial que lo beneficie —o perjudique— en la remoción o no del obstáculo al que atribuye la supuesta lesión de sus derechos.

Entiende 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.

Se agravia de la imposición de costas al Fisco Nacional por cuanto el amparo promovido fue parcialmente rechazado.

3º) Que, a fs. 77/82, el Fiscal General señaló que: (i) en supuestos como el de autos no resulta exigible acreditar un interés especial para acceder a la información solicitada de modo que correspondería desestimar el agravio referido a la falta de legitimación activa; (ii) la información que se obligó a proporcionar en la sentencia recurrida no se encuentra amparada por el secreto fiscal ni incluida dentro de las excepciones previstas

El secreto fiscal y el acceso a la información pública

Susana C. Navarrine

SUMARIO: I. Interés del tema.— II. El derecho a la intimidad y el consentimiento.— III. La participación ciudadana en las decisiones públicas y el acceso a la información pública.— IV. La regulación del secreto fiscal y el acceso a la información pública.— V. El fallo “Olivera”.— VI. Conclusión.

I. Interés del tema

El secreto fiscal legislado en la ley 11.683 (t.o. 1998 art. 101)(1) que preserva la intimi-

dad(2) del contribuyente frente a la publicidad de ciertas relaciones con la DGI, tal como lo anunciábamos en el año 2001(3), ha sufrido una evolución legislativa que fue disminu-

yendo la plenitud de su vigencia comenzando con el decreto 606/99 (BO 9/6/99), que introdujo la ley 23.905, lo que hoy es el art. 102 (ley 11.683), la publicidad de los nombres de responsables del impuesto a las ganancias, sobre activos, bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, que hubieren satisfecho las obligaciones vencidas con posterioridad al 01/01/1991.

Esta excepción al *secreto fiscal* se completa con otra derogación del *principio de reserva* admitiendo la *publicidad* para casos más

riesgosos, porque revela los nombres de los contribuyentes que hubieren cometido infracciones en el cumplimiento de los deberes formales o materiales, llegando a verdaderas violaciones de los derechos de *defensa en juicio* y de la *intimidad* cuando pueden revelar al delito que se les impute en las denuncias penales, que bien puede no ser tal cuando sea juzgado. Sin duda, la imprudencia en el ejercicio de esta facultad de *publicitar* podrá generar verdaderos juicios por daño moral tendientes a preservar el buen nombre y honor de los ciudadanos inocentes.

{ NOTAS }

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723) (1) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C., “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, 2ª ed., p. 475; NAVARRINE, Susana C., “El secreto fiscal”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001; FERNÁNDEZ, Fernanda, en ALTAMIRANO (coord.), “Secreto Bancario y secreto tributario en el procedimiento tributario”, Universidad Austral - Ábaco, p. 563.

-Ley 11.683 t.o. 1998:

Art. 101.-Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos

criminales por delitos comunes cuando aquellas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, Provincial o Municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el art. 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

El secreto establecido en el presente artículo no regirá:

a) para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos;

b) para los organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales, siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones;

c) para personas o empresas o entidades a quienes la Administración Federal de Ingresos Públicos encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los tres primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el art. 157 del Código Penal.

d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta,

en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;

2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y

3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de esta ley.

f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público.

La Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos estará obligada a suministrar o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas de-

en el Anexo VII del decreto 1172/03; (iii) los supuestos de exclusión previstos en la disposición (AFIP) 98/2009 no son los únicos casos en los que la AFIP se encuentra autorizada a otorgar información sin violentar la garantía del secreto fiscal; y (iv) la solicitud vinculada a los ajustes practicados y a la presentación de declaraciones juradas rectificativas refiere a información relativa al cumplimiento por parte del particular de obligaciones tributarias protegidas por la garantía de secreto fiscal; en consecuencia cabría admitir parcialmente el recurso interpuesto.

4°) Que, conforme surge de los presentes actuados, el 29/06/2016 el actor formuló un pedido de información pública ante la Directora de la Región Metropolitana Centro de la AFIP a fin de solicitar datos relacionados a la Actuación 10602-56-2016, generada a partir de una denuncia de delito tributario endilgado a la firma Autotrol SA. Específicamente, el amparista requirió:

“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.” (fs. 10/11)

Mediante providencia n° 3/2016, la Directora de la Dirección Regional Centro de la AFIP denegó el pedido supra descripto por cuanto entendió que: (i) el art. 16 del Anexo VII del decreto 1172/03 exceptúa a los sujetos obligados a proveer información cuando una ley o decreto así lo prevea (en el caso, el art. 101 de la ley 11.683); y (ii) “las diligencias, comprobaciones, fiscalizaciones, inspecciones que se realice con motivo de la denuncia o de cualquier otra circunstancia, como así también su resultado, no es información que pueda brindarse al particular sin infringir el deber de mantener el secreto fiscal, conforme lo prevé el artículo 101 de la Ley 11.683” (fs. 12/13).

En este escenario, el actor promovió la presente acción a fin de que se condene a la demandada a brindar en forma completa, veraz y adecuada la información de carácter público solicitada el 29/06/2016 (fs. 2/8 vta.).

de las manifestaciones, sea quien haya pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal.

Teresa Sirex⁽⁶⁾ cita variada jurisprudencia como ejemplo del tema: el fallo de la Corte Suprema “DGI v. Colegio Público de Abogados”⁽⁷⁾, donde se reconoce que el *derecho a la intimidad o privacidad no es absoluto*, sino que encuentra su límite en la *ley* y en un *interés superior* (en el caso, en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen) la garantía en examen actúa contra toda “injerencia” o “intromisión arbitraria” o “abusiva” en la vida privada de los afectados).

El *consentimiento* es una causal de exculpación que excluye la antijuridicidad de la acción. Debe ser expreso y circunstanciado, por lo que será de aplicación sólo para el supuesto para el que ha sido otorgado. En su procedencia la excepción será inaplicable cuando el titular del dato haya prestado consentimiento para su divulgación (decreto 206/2017 regl. Ley 27.275, art. 8°).

Complementando al tema aparece la acción del hábeas data (art. 43, párr. 3°, CN, reglamentada por la ley 25.326) que faculta a toda persona a interponer dicha acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y

5°) Que, en primer término, corresponde tratar los agravios vinculados a la falta de legitimación activa.

Al respecto, cabe mencionar que el actor recurrió a sede judicial sobre la base de lo dispuesto en el decreto 1172/2003, en los arts. 1°, 22 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y 13 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

En lo que aquí interesa, es dable destacar que el art. 6° del Anexo VII del decreto 1172/03 establece que “toda persona física o jurídica, pública o privada, tiene derecho a solicitar, acceder y recibir información, no siendo necesario acreditar derecho subjetivo, interés legítimo ni contar con patrocinio letrado”.

En esa perspectiva, la Corte Suprema resolvió que el derecho al acceso a la información pública corresponde a toda persona, que la legitimación es amplia y se la otorga a la persona como titular del derecho, salvo los casos de restricción (Fallos 337:1108) y puso de relieve que en el ámbito regional “la Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública, aprobada por la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos de la resolución 2607 (XL-0/10) expresamente señala que toda persona puede solicitar información a cualquier autoridad pública sin necesidad de justificar las razones por las cuales se la requiere (artículo 5°, ap. e)” (Fallos 337:256).

El artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos protege el derecho a solicitar el acceso a la información bajo el control del Estado, que debe ser entregada sin necesidad de acreditar un interés directo para su obtención o una afectación personal, salvo en los casos que se aplique una legítima restricción (conf. Fallos 337:256, citado

que constan en registros o bancos de datos públicos o privados destinados a proveer información; y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos.

Tratándose de *hábeas data tributario*, ese *consentimiento* para el uso de datos personales para la preparación de los registros tributarios no es necesario (ley 29.236, art. 5°, punto 2, inc. b)⁽⁸⁾.

Finalmente 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. Delia Ferreira Rubio⁽⁹⁾, con referencia a la situación económica, señala que la situación patrimonial forma parte de las situaciones amparadas por la reserva de la intimidad. Reconoce algunas limitaciones impuestas por intereses superiores como, por ejemplo, el de las intromisiones autorizadas que podrían provenir del Estado (declaraciones previas a la liquidación de impuestos) o bien de particulares (investigaciones que realizan las entidades de crédito antes de conceder un préstamo).

III. La participación ciudadana en las decisiones públicas y el acceso a la información pública

El decreto 1172 (BO 04/12/2003) regula el reglamento general de audiencias públi-

por la Sala III, *in re*, “Stolbizer, Margarita c. EN-M° Justicia DDHH s/ amparo ley 16.986”, sent. del 20/02/2015).

Asimismo, 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). En atención al carácter público de la información, la misma no pertenece al Estado, sino que es del pueblo de la Nación Argentina y, en consecuencia, la sola condición de integrante de la comunidad resulta suficiente para justificar la solicitud (conf. Sala II, *in re*, “Fundación Poder Ciudadano y otros c. EN-Honorable Cámara de Diputados de la Nación s/ amparo-ley 16.986”, sent. del 29/09/2015).

Así pues, cabe concluir 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—.

6°) Que, la dilucidación del fondo de la cuestión exige determinar si la demandada se encuentra eximida de entregar la información solicitada por la actora, en los términos del art. 16 del anexo VII del decreto 1172/03 en cuanto disponía —en su anterior redacción— que “los sujetos comprendidos en el artículo 2° sólo pueden exceptuarse de proveer la información requerida cuando una Ley o Decreto así lo establezca o cuando se configure alguno de los siguientes supuestos (...)” (conf. fs. 12/13). Ello en atención a la garantía del secreto fiscal prevista en el art. 101 de la ley procedimental y reglamentada a tra-

cas para el Poder Ejecutivo Nacional en las que participaren quienes pudieran sentirse afectados por decisiones gubernamentales admitiéndose las manifestaciones sobre su conveniencia. El Anexo VII del decreto 1172 aprueba el Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional. Estos lineamientos obligaban a todos los entes, que funcionan bajo jurisdicción del Poder Ejecutivo Nacional, a proveer la información pública producida por su actuación.

La ley 27.275 (BO 29/09/2016) organiza en plenitud a ese régimen anticipado fijando los principios de la gestión pública, la que deberá ser informada por la Administración Pública central, organismos descentralizados, el Poder Legislativo y sus organismos, Poder Judicial de la Nación, Ministerio Público Fiscal de la Nación y Ministerio Público de Defensa, Consejo de la Magistratura y las personas jurídicas públicas no estatales, y toda empresa o sociedad donde el Estado tenga participación en todo aquello regulado por el Derecho público y la información relacionada con fondos públicos recibidos.

La presunción de publicidad de toda la información en poder del Estado, la que se presume pública, es de disposición casi absoluta salvo las expresas excepciones, que deben ser excepcionales, al extremo de que la información clasificada como reservada,

{ NOTAS }

pendiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la ley 21.526 y en los arts. 8, 46 y 48 de la ley 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

⁽²⁾ FERREIRA RUBIO, Delia M., “El derecho a la intimidad”, Eudeba, Buenos Aires, 1982.

⁽³⁾ NAVARRINE, Susana C., “Secreto fiscal: la publicidad en otro avance sobre los derechos personales”, PET, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1999.

⁽⁴⁾ CNFed. Cont. Adm., sala IV, 12/12/2017, “Olivera,

Gustavo E. c. EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986”.

⁽⁵⁾ CS, 14/09/1976, “Santos Gench c. Lituarde Casalini”, Fallos 295:812.

⁽⁶⁾ SIREX, Teresa J., “Aciertos y desaciertos del secreto fiscal en la ley 11.683: la ley 25.326”, PET, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 267.

⁽⁷⁾ CS 13/02/1996, “Dirección General Impositiva c. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal” Fallos 319:71.

⁽⁸⁾ NAVARRINE, Susana C., “El secreto fiscal”, ob. cit., p. 55.

⁽⁹⁾ FERREIRA RUBIO, Delia M., ob. cit., p. 107.

vés de la disposición (AFIP) 98/2009, normas cuya constitucionalidad no fue cuestionada en los presentes actuados.

Puntualmente, corresponderá establecer si los datos requeridos por el actor se encuentran amparados por el instituto del secreto fiscal y, por lo tanto, excluidos del ámbito de aplicación del decreto 1172/2003.

7°) Que, el art. 101 de la ley de rito, en su parte pertinente, dispone que “Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos (...). No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca”.

La disposición (AFIP) 98/2009, por su parte, establece que “toda información de contenido económico-patrimonial referida a contribuyentes o responsables obrante en esta Administración Federal, obtenida en el marco de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se encuentra amparada por el instituto del secreto fiscal contemplado en el artículo 101 del citado texto legal. Salvo las excepciones taxativamente previstas en este Anexo, se resolverá negativamente todo requerimiento que involucre a dicha información” (punto 1 del Anexo).

confidencial o secreta mantendrá ese estado por 10 años y luego podrá ser desclasificada según la reglamentación de la ley 27.275 decreto 206/2017, la que además en su art. 7º excluye de la excepción a las causas por violación de derechos humanos.

La amplitud de las materias con acceso a su información tiene la correlativa condición en los sujetos solicitantes que están legitimados activamente. Toda persona humana o jurídica pública o privada tiene derecho a solicitar información pública sin exigírsele el motivo de la solicitud, su derecho subjetivo o interés legítimo o que cuenta con patrocinio letrado.

Desde la vigencia del decreto 1172/03 se reiteró en las acciones de amparo de las causas judiciales solicitantes de información autorizada, y luego por la ley 27.275, la defensa del organismo estatal, para la restricción de su entrega según la carencia de legitimación del peticionante.

El decreto 1172/03 en su art. 6º investía de legitimidad a los sujetos solicitantes de información pública, quienes no tienen que acreditar derecho subjetivo, interés legítimo o contar con patrocinio letrado. La Corte Suprema en la causa “Cippec” (10), concordando con esa disposición del art. 6º (decreto 1172/03) y la vinculación de la ley 25.326 de Protección de Datos Personales, declara que la legitimación para presentar solicitudes de acceso a la información debe ser entendida en un sentido amplio, sin necesidad de exigir un interés calificado del adquirente.

8°) Que, según la Corte Suprema “los artículos 100 y 111 de la ley 11.683 (t.o. 1956), fundados en razones de interés público, responden —entre otros— al propósito de resguardar el interés de los terceros que podría ser afectado por la divulgación de informaciones suministradas a la Dirección General Impositiva. Es claro que semejante previsión legal no sólo alcanza a las declaraciones o manifestaciones que hayan podido formular ante el Organismo Administrativo competente, sino que comprende, asimismo, a los expedientes, actas, resoluciones o documentos donde consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones (...) no parece discutible que el objeto sustancial del artículo 100 de la ley citada ha sido llevar la tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la Dirección General Impositiva 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” (conf. Fallos 248:627; 250:530; 327:355; 331:2305; entre otros).

Asimismo, es dable reparar en el pronunciamiento del Alto Tribunal de Fallos 335:1417, en cuanto entendió —por remisión al dictamen de la Procuradora General— que el aporte de “la totalidad de los antecedentes documentales y/o expedientes administrativos” producidos por la AFIP como consecuencia de las instrucciones de fiscalización impartidas por la Subdirección General de Operaciones Impositivas II no violentaba la garantía del secreto fiscal. Ello por cuanto, en caso de existir información entregada por los contribuyentes en los antecedentes administrativos y documentales que se le obligaba a presentar, la AFIP debía abstenerse de hacerlo, bastando con que individualizara a los sujetos involucrados.

9°) Que, en función de lo expuesto, 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 u 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*; y (iii) no se requieren expedientes, actas, resoluciones o documentos donde consten o puedan constar declaraciones o manifestaciones formuladas por los contribuyentes y/o terceros ante el Fisco Nacional.

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 [conf. Sala I de esta Cámara, *in re*, “FIA (Expte. 233330/1581 y otros)” y otro c. EN-M Economía-AFIP Resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento”, sent. del 01/04/2017].

Puntualmente, la jurisprudencia tiene dicho que el mecanismo reglado en el decreto 1172/2003 procura asegurar que las acciones de las autoridades públicas queden sujetas al escrutinio público, en reconocimiento al principio básico de que la democracia simplemente no podría funcionar si los ciudadanos no pudieran conocer de qué manera actúa su gobierno (conf. Sala V, de esta Cámara, *in re*, “Gil Lavedra, Ricardo Rodolfo c. EN-M” Justicia y DDHH-IGJ- s/ amparo ley 16.986”, sent. del 19/06/2013 y “Martínez, Silvina Alejandra c. EN-M Justicia DDHH s/ amparo ley 16.986”, sent. del 27/10/2016).

consignen aquellas informaciones, son secretos, quedando los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de aquella obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Éste es el primer párrafo del art. 101 de la ley 11.683, que debe interpretar el fallo “Olivera” frente a la amplitud de la información que autoriza la ley 27.275 a entregar a los solicitantes.

La ley 27.275 del año 2016, con su antecedente el decreto 1172/2003, establece los principios básicos y el marco de acceso pleno a las informaciones de los organismos públicos, los que frente al régimen del secreto fiscal operan como una *conjunción* de derechos y prohibiciones donde ineludiblemente ambos son aplicables.

En ese sentido debe tenerse en cuenta que el decreto 1172/2003 y la propia ley 27.275 exceptúan de informar, al respetar la legislación: del secreto financiero (ley 21.526, arts. 39 y 40), secreto bancario, secretos industriales, comerciales, científicos o técnicos. Ello responde, respecto del *secreto fiscal*, al principio de las excepciones que releva a los informantes cuando lo requerido sea una prohibición establecida por ley o decreto (decreto 1172, art. 16).

En la consecuencia de la conjunción de ambas legislaciones lo básico se aplicará

En esta misma línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “el fundamento central del acceso a la información en poder del Estado consiste en el derecho que tiene toda persona de conocer la manera en que sus gobernantes y funcionarios públicos se desempeñan, mediante el acceso a la información” (conf. Fallos 335:2393; entre otros).

A mayor abundamiento, cabe destacar que la redacción actual del Anexo VII del decreto 1172/2003 otorga la posibilidad de que el Fisco Nacional deniegue información obtenida en las fiscalizaciones a su cargo siempre que tuviera el carácter de reservada y en caso de que su divulgación pudiera frustrar el éxito de una investigación (conf. art. 16, inc. l), circunstancias que no fueron invocadas en el *sub lite*.

Por último y en lo que respecta al contenido del punto 1.b.5 *supra* descripto (esto es, “Si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente dentro de los plazos reglamentarios”), es dable advertir que el incumplimiento de los plazos podría ser sancionado con una multa formal (conf. art. 39, ley 11.683), circunstancia que acredita la vinculación de la información requerida con el ámbito de protección del secreto fiscal y por lo tanto determina la admisión de la pretensión del Fisco Nacional en este punto.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado en lo que refiere a los puntos 1.a a 1.c —con exclusión del punto 1.b.5— y en cuanto fue materia de agravio. En este sentido, corresponde destacar que el *a quo* denegó la solicitud de la información requerida en el punto 1.b.4., decisión que ha quedado firme.

10) Que, distinto es el tratamiento que corresponde otorgar a la información requerida en los puntos 1.d y 1.e transcriptos en el

al régimen del secreto fiscal en cuanto a la legitimación de los solicitantes, las vías de reclamo, los sujetos obligados a dar la información y los demás principios utilizables según el título preliminar de la ley 27.275.

Sin duda, el fallo “Olivera” dictado en la vigencia de la ley 27.275 es ejemplo de esas conclusiones y resulta valioso ante una jurisprudencia antecedente bajo el anterior sistema del decreto 1172/2003.

V. El fallo “Olivera”

La sala IV de la Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativa dicta el fallo “Olivera” (14) revocando, por mayoría y la disidencia por su voto, la sentencia de 1ª instancia fundada en el acceso a la información pública (ley 27.275), por no tener en cuenta las restricciones del secreto fiscal (art. 101, ley 11.683 t.o. 1998) que invoca la DGI para rechazar el pedido de información. De allí que se privilegió, en primera instancia, la regulación del acceso a la información admitiendo la totalidad de lo solicitado excepto el punto 1.b.4, referido al “tipo de requerimiento” por el riesgo potencial de que al informar sobre ello se brinde indirectamente datos protegidos por el secreto fiscal (esta afirmación es de la AFIP al contestar el requerimiento).

V.1. Hechos

El denunciante de un delito tributario, cometido por “Autotron”, solicita a la directora de la Región Metropolitana Centro - AFIP la infor-

{ NOTAS }

(10) CS, 26/03/2014, “Cippec c. M. Desarrollo Social”.

(11) CNFed. Cont. Adm., sala III, 20/02/2015, “Stol-

bizer, Margarita”.

(12) CNFed. Cont. Adm., sala V, 19/06/2013, “Gil Lavedra, Ricardo R.”.

(13) CNFed. Cont. Adm., sala IV, 31/10/2013, “Fitz Patrick, Mariel c. EN s/ amparo, ley 16.986”, LA LEY, 2013-F, 339.

(14) CNFed. Cont. Adm., sala IV, 12/12/2017, “Olivera Gustavo E. c. EN-AFIP S/amparo ley 16.986”.

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 tanto los datos relativos a la existencia de un informe final de inspección con ajuste y al inicio de una determinación de oficio, como los atinentes al contenido de dichos actos, se encuentran amparados por el secreto fiscal por calificar como información de contenido económico-patrimonial del contribuyente en cuestión.

En mérito a todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Fiscal General, se resuelve: 1) hacer lugar parcialmente al recurso incoado en los términos y con el alcance establecido en los considerandos 9° y 10 *supra*; y 2) imponer las costas de ambas instancias en función de sus respectivos vencimientos (art. 71, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación). Regístrese, notifíquese —al Fiscal General en su público despacho— y devuélvase. — *Marcelo D. Duffy*. — *Jorge E. Morán*. — *Rogelio W. Vincenti* (en disidencia).

El doctor *Vincenti* dijo:

1°) Que Gustavo Eduardo Olivera promovió acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a fin de que la condene a suministrar en forma com-

pleta, veraz y adecuada la información que le había requerido mediante un pedido de acceso a la información (fs. 2/8 vta.).

Relató que había solicitado información relacionada con la Actuación 10602-56-2016 —que se había generado por una denuncia de delito tributario que imputó a un contribuyente—, con fundamento en las disposiciones del decreto 1172/2003, de la Constitución Nacional y de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Tras describir el pedido (fs. 2 vta./3), señaló que la AFIP se negó a brindarle la información amparándose en el art. 16 del Anexo VII del decreto citado y en las disposiciones de la ley 11.683 que regulan el instituto del secreto fiscal.

2°) Que, a fs. 54/58 vta., el juez de la anterior instancia hizo lugar a la acción de amparo y ordenó a la AFIP que dentro del plazo de diez días suministrara la información requerida por el actor con relación a la actuación 10602-56-2016, con excepción del punto 1.b.4 referido al “Tipo de requerimiento”, con costas a la vencida.

Para así resolver, consideró que el derecho de acceso a la información pública de los ciudadanos sobre las actividades de la Administración y sobre los documentos que ésta posee constituye una exigencia elemental del Estado democrático y un derecho humano fundamental y, por ello, aquél debe abstenerse de obstaculizar el libre acceso a la información pública y adoptar las medidas positivas concretas que tiendan a afianzarlo y garantizarlo.

Ponderó, asimismo, que la información solicitada por el actor no aparece mencionada en ninguna de las excepciones al secreto fiscal expresamente contempladas en el art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) y en la disposición (AFIP) 98/2009, circunstancia que había servido para rechazar la petición en sede administrativa.

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” (fs. 10/11).

La directora de la Región Metropolitana no contesta la solicitud de información argumentando que ella no aparece en ninguna de las excepciones al secreto fiscal expresamente contempladas en el art. 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y en la disposición AFIP 98/2003. En esa contestación afirma que el denunciante carece de *legitimación* procesal para promover recursos administrativos. Apelada la sentencia, en la contestación a la vista, el Fiscal General rechaza la excepción de *legitimación activa* sin señalar la razón. En cuanto a los puntos requeridos, que se obliga a proporcionar la sentencia recurrida, los excluye del amparo del secreto fiscal salvo el punto 1.c, que sí tiene la garantía de secreto fiscal.

La apelación de la actora ante la Cámara se resuelve en el tratamiento de la falta de legitimación activa y del fondo de la cuestión sobre si los datos requeridos por el actor se encuentran amparados por el instituto del secreto fiscal, por lo tanto excluidos del ámbito de aplicación del decreto 1172/03.

V.2. Legitimación activa

La sentencia de Cámara soluciona la cuestión, por mayoría, declarando la legitimación activa del solicitante. El voto en disidencia rechaza la legitimación sin tener

3°) Que, disconforme, la AFIP-DGI interpuso y fundó recuso de apelación a fs. 60/67 vta., concedido a fs. 68 y contestado a fs. 71/75.

Sostiene que el *a quo* omitió fundar la falta de aplicación del art. 101 de la ley 11.683 y la disposición (AFIP) 98/09 y que la información solicitada refiere a datos de carácter económico-patrimonial de un contribuyente en tanto tienen directa o indirectamente contenido vinculado a un movimiento impositivo.

También aduce que los denunciantes en general y el actor en particular carecen de aptitud para promover recursos administrativos por falta de derecho subjetivo o interés legítimo.

Se agravia de la imposición de costas.

A fs. 77/82 emitió dictamen el Fiscal General

4°) Que conforme surge de las constancias de autos, el 29/06/2016 el actor formuló un pedido de información pública ante la Directora de la Región Metropolitana Centro de la AFIP a fin de solicitar datos relacionados a la Actuación 10602-56-2016, generada a partir de una denuncia de delito tributario que le endilgó a una empresa (fs. 10/11).

Los datos solicitados fueron los siguientes:

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).

en cuenta las disposiciones que la autorizan (decreto 1172/2003 y ley 27.275).

La mayoría de la Sala inviste de legitimación activa al solicitante, tal como lo establece el art. 6° Anexo VII del decreto 1172/2003 que se compadece con el art. 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que se invoca en la sentencia de la Corte Suprema (Fallos 337:256), al reconocer que toda persona puede solicitar información a cualquier autoridad pública sin necesidad de justificar las razones por las cuales se la requiere.

Coincidente con ello, la Cámara Contencioso Administrativa en sus salas II y III tiene esta doctrina en las causas que citan el fallo “Olivera”, que adopta esta solución remitiendo a la ley 27.275 (arts. 4° y 14) y al decreto 206/2017 (BO 28/03/2017), y a la jurisprudencia que ejemplifica y comentamos en el punto III.

La disidencia aunque reconozca que el denunciante tiene derecho a obtener una respuesta de la Administración, le niega *legitimidad activa*, ya que el actor intenta intervenir en el procedimiento de fiscalización al poner en conocimiento un hecho ilícito, pero ello no justifica tener legitimación para intervenir.

V.3. La cuestión de fondo

Como comentamos, el fallo “Olivera” resuelve la cuestión en una *conjunción* de derechos y prohibiciones de los regímenes de acceso a la información pública y el secreto fiscal, según el tipo de requerimiento que se solicita en los puntos enumerados como 1.a, 1.b, 1.c, 1.d y 1.e.

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 la contribuyente denunciada

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.

Mediante providencia 3/16, la Directora de la Dirección Regional Centro de la AFIP denegó el referido pedido por cuanto entendió que el art. 16 del Anexo VII del decreto 1172/03 exceptúa a los sujetos obligados de proveer información cuando una ley o decreto así lo prevea (en el caso, el art. 101 de la ley 11.683) y las diligencias, comprobaciones, fiscalizaciones, inspecciones que se realicen con motivo de la denuncia o de cualquier otra circunstancia, así como su resultado, no es información que pueda brindarse al particular sin infringir el deber de mantener el secreto fiscal, conforme lo prevé el art. 101 de la ley 11.683 (fs. 12/3).

5°) Que, ante todo, cabe señalar que en distintos precedentes el Tribunal se ha encargado de resaltar la importancia del derecho de acceso a la información pública como una de las aplicaciones del principio de publicidad de los actos de gobierno, que si bien no está

Como premisa se propone determinar si la demandada (en el caso la DGI) se encuentra eximida de entregar la información solicitada por la actora, en los términos del art. 16 del Anexo VII del decreto 1172/2003, ello en atención a la garantía del secreto fiscal prevista en el art. 101 de la ley 11.683, normas cuya constitucionalidad no fue cuestionada en los presentes actuados.

Previo al análisis pormenorizado de los requerimientos, el fallo cita jurisprudencia de la Corte Suprema sobre la interpretación de los arts. 100 y 111 de la ley 11.683 (t.o. 1956) y sobre el alcance de las entregas de información de los contribuyentes. Así la Corte define los propósitos del secreto fiscal: resguardar el interés de los terceros; llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente con la consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante DGI será secreta; la seguridad jurídica como medio decisivo para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos 248:627; 250:530; 327:355; 331:2305 entre otros). En cuanto a las entregas de los antecedentes administrativos y documentales, dadas por los contribuyentes y que se obligaba a presentar a la DGI, debían abstenerse de hacerlo, bastando con que se individualizara a los sujetos involucrados (Fallos 335:1417).

Tanto las disposiciones legales como la jurisprudencia se tuvieron en cuenta en la decisión, según dice el fallo, de cada punto del requerimiento.

“*1.a.— Fecha de Orden de Intervención (OI).

*1.b.— Si se libraron requerimientos destinados a que el contribuyente aporte la infor-

mación pública sobre las tramitaciones que se cumplen a través de la acción de amparo, invocando lo dispuesto por el decreto 1172/2003.

Específicamente se requirió:

“1.a.— Fecha de Orden de Intervención (OI).

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.

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:

Cita on line: AR/DOC/796/2018

se encarga de disponer el legislador (art. 101, sexto párrafo, ap. c).

Muy por el contrario, 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,

por lo que admitir esta pretensión sería co-honestar su incorporación al procedimiento por una vía no prevista y con afectación del secreto fiscal.

En tal sentido, también cabe reparar en 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 o una irregularidad, pero carece de legitimación para intervenir en el procedimiento. Ello es así, porque la potestad fiscalizadora y eventualmente sancionatoria es inherente a la Administra-

ción 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 (doctrina de Fallos 319:1035).

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.

Por las razones expuestas, corresponde admitir el recurso de la demandada, revocar la sentencia apelada y rechazar el amparo. Con costas en ambas instancias al actor vencido (arts. 68, primera parte y 279 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación). Así voto. — *Rogelio W. Vincenti*.

JURISPRUDENCIA

Ley penal más benigna

Desincriminación de la conducta. Duda razonable. Disidencia.

Hechos: *El juez condenó a una Sociedad Comercial y a un representante por considerarlos coautores penalmente responsables de la realización de falsas declaraciones juradas que habrían permitido dar curso a dos giros de divisas al exterior. La defensa dedujo recurso de casación. La Cámara revocó la resolución atacada y los absolvió de culpa y cargo.*

- Los giros al exterior de divisas efectuados por los imputados no constituyen infracción alguna, por cuanto su realización se encuentra actualmente desincriminada en virtud la modificación normativa introducida por la Comunicación “A” 6037 del Banco Central de la República Argentina, debiendo tal norma aplicarse retroactivamente por resultar más benigna a los fines de evaluar la conducta investigada. [1]
- Los imputados por la realización de giros no permitidos al exterior deben ser absueltos, dado que existe una duda razonable de la efectiva prestación del servicio por el que se realizaron las operaciones (del voto del Dr. Bonzón).
- Los imputados pueden ser condenados por efectuar declaraciones juradas falsas en los términos del art. 1° de la ley 19.359, dado que las Comunicaciones posteriores del B.C.R.A. no poseen la suficiente jerarquía para modificar una conducta descripta y reprimida por la Ley Penal Cambiaria, sin lesionar el principio constitucional de legalidad, y por lo tanto no es posible aplicar en el caso el principio constitucional de ley penal más benigna (del voto en disidencia del Dr. Bonzón).

120.988 — CNPenal Económico, sala A, 29/12/2017. - E. P. S.R.L. (actualmente A. E. A. S.A.); F. S., A. J.; N., H.R. y otros s/ inf. ley 24.144.

[Cita on line: AR/JUR/102817/2017]

CONTEXTOS DEL FALLO

Jurisprudencia vinculada

[1] La Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Cristalux S.A.”, 17/10/2007, Cita Online: 4/65560 entendió que las modificaciones sustanciales de las normas extrapenales que integran una ley penal en blanco deben aplicarse retroactivamente cuando sean más favorables al imputado.

2ª Instancia. — Buenos Aires, diciembre 29 de 2017.

¿Es ajustada a derecho la sentencia apelada?

A la cuestión planteada el doctor *Repetto* dijo:

I. Se encuentra apelada la sentencia del juez *a quo* en cuanto resolvió condenar con costas a la firma E. P. A. SRL, M. F. G. y M. E. V. por considerarlos coautores penalmente responsables de las infracciones previstas en el artículo 1°, incisos e) y c), de la ley 19.359, integrados en el caso con las Comunicaciones “A” 3471, 3826 y 5264 del Banco Central de la República Argentina, por la presunta realización de falsas declaraciones juradas que habrían permitido dar curso a dos giros de divisas al exterior bajo el código de concepto N° 631 “Servicios Empresariales Profesionales y Técnicos” sin que se haya acreditado la efectiva prestación de los servicios y la genuinidad de la acreencia por parte de las firmas beneficiarias de los mismos.

II. Que, para decidir de esta forma, el *a quo* no hizo lugar al planteo de aplicación del principio de ley penal más benigna interpuesto por la defensa de los imputados. Por otra parte, consideró que la documentación presentada por los mismos no alcanza para probar la verosimilitud de las declaraciones vertidas al momento de realizar los cuestionados giros de divisas al exterior. Sostuvo, al respecto, que la descripción de los servicios abarcados en el acuerdo que justificaría los mencionados giros es demasiado amplia. Asimismo, manifestó que tampoco resulta posible relacionar las facturas aportadas con el pago de los servicios y que el informe contable que también fuera presentado por la defensa a fin de respaldar sus dichos, resulta vago e impreciso.

III. Que a fs. 2613/2681 vta. los abogados defensores de E. P. A. SRL, M. F. G. y M. E. V. interpusieron un recurso de apelación solicitando se revoque la resolución apelada en cuanto condena a sus asistidos al pago de una multa de \$ 300.000 a cada uno. En dicha presentación, sostienen que resulta aplicable al caso, en virtud del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, lo establecido por las Comunicaciones “A” 6037 y 6244 del Banco Central de la República Argentina, de fechas 8 de agosto de 2016 y 19 de mayo de 2017, respectivamente, mediante las cuales se habrían dejado sin efecto los requisitos que exigían las Comunicaciones “A” 3471, 3826 y 5264, para la realización de giros de divisas al exterior en concepto de pago de servicios. En forma subsidiaria, reiteran lo manifestado en los descargos presentados en sede administrativa en cuanto a que se encuentran cumplidos los requisitos exigidos por la normativa cambiaria que permiten demostrar la verosimilitud de los pagos de servicios que alegan.

IV. Que previo al análisis de la cuestión de fondo, considero pertinente analizar la procedencia de la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna cuya denegatoria fue apelada. Al respecto, es necesario destacar que en el precedente “Cristalux”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cuya interpretación constitucional debe prevalecer) entendió que las modificaciones sustanciales de las normas extrapenales que integran una ley penal en blanco deben aplicarse retroactivamente cuando sean más favorables al imputado

(Fallos 329:1053 donde la mayoría se remitió al fallo en minoría del Dr. Petracchi en el precedente “Ayerza”, Fallos 321:824).

En este sentido, el artículo 2° del Código Penal, establece que, si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Que, al respecto, cabe resaltar que en la actualidad se encuentra vigente la Comunicación “A” 6244 de fecha 19 de mayo de 2017. Que, sin embargo, considero que resulta más benigna, a los fines de juzgar la conducta que se investiga en la presente causa, la aplicación de una resolución dictada con anterioridad a la vigente.

Que en virtud de lo expuesto, considero que la modificación normativa introducida por la Comunicación “A” 6037 del Banco Central de la República Argentina, de fecha 8 de agosto de 2016, que derogó expresamente las Comunicaciones “A” 5264 y complementarias, los puntos 1 a 6 y 8 a 11 de la 3471 y, a su vez, eliminó los límites para la compra de divisas sin la conformidad del mencionado organismo de contralor, tuvo por efecto que la conducta atribuida a E. P. A. SRL, M. F. G. y M. E. V. haya dejado de ser punible.

Que, por este motivo, la mencionada norma debe aplicarse retroactivamente por resultar más benigna a los fines de evaluar la conducta investigada en autos (principio receptado en los artículos 9° del Pacto de San José de Costa Rica, 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 2° del Código Penal).

Que en lo referente a que los hechos imputados fueron también subsumidos en las previsiones del inciso “c” del artículo 1° de la ley 19.359, que describe como conducta típica “toda falsa declaración relacionada con las operaciones de cambio”, debo resaltar que la realización de las declaraciones juradas presuntamente falsas fue a los efectos de poder realizar los giros de divisas al exterior en concepto de pago de servicios, que originaron las presentes actuaciones. Que tal y como ya se concluyera precedentemente dichos giros no constituyen infracción alguna por cuanto su realización, ya sea con motivo de la cancelación de ciertos servicios prestados u obedeciendo a otros motivos, se encuentra actualmente desincriminada, por lo que las declaraciones juradas efectuadas con motivo de los mismos resultan una cuestión accesorio dependiente de ellos que, por lo tanto, tampoco pueden conllevar reproche penal alguno.

Que, en consecuencia, soy de opinión que debe revocarse la resolución apelada, absolviendo de culpa y cargo a E. P. A. SRL, M. F. G. y M. E. V. por las infracciones al Régimen Penal Cambiario que se les imputaran. Sin costas en ambas instancias.

El doctor *Bonzón* dijo:

I. Con relación a la aplicación del principio constitucional de retroactividad de la ley penal más benigna, en el precedente “Cristalux”, la

Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que las modificaciones sustanciales de las normas extrapenales que integran una ley penal en blanco deben aplicarse retroactivamente cuando sean más favorables al imputado (Fallos 329:1053 donde la mayoría se remitió al fallo en minoría del Dr. Petracchi en el precedente “Ayerza”, Fallos 321:824). Posteriormente y a partir del fallo “Docuprint SA” (Fallos D.385. XLIV, 28/07/2009), la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió aplicar la ley penal más benigna también para las modificaciones accidentales que complementan el tipo penal en blanco y que sean más favorables al imputado.

Tal como lo he sostenido en un reciente decisorio (conf. CPE 613/2017/CA1, de fecha 3 de noviembre de 2017, registro interno N° 691/2017, “Saljayi, Héctor Isaac sobre infracción ley 24.144”), es preciso extender el análisis atendiendo a que, según mi criterio, tanto la norma del inc. c) del artículo 1° de la ley 19.359 (falsas declaraciones) como la del inc. b) del mismo artículo (operar en cambios sin autorización) no constituyen tipos penales en blanco. Estas normas no requieren de normas extrapenales que las integren o complementen.

El artículo 1° de la ley 19.359 dispone: “Serán reprimidas con las sanciones que se establecen en la presente ley: ...c) Toda falsa declaración relacionada con las operaciones de cambio...”. La conducta típica es realizar declaraciones falsas en operaciones de cambio. Esta conducta se encuentra perfectamente descripta y la norma es autosuficiente, no requiriendo una norma extrapenal que la integre para darle eficacia.

Por ello, en esas condiciones, entiendo que no es posible aplicar en este caso la doctrina que se desprende de los fallos “Cristalux” y “Docuprint” ya citados, en tanto esas modificaciones favorables originadas en variaciones de la norma extrapenal, es decir por las Comunicaciones del B.C.R.A., no poseen la suficiente jerarquía para modificar una conducta descripta y reprimida por la Ley Penal Cambiaria, sin lesionar el principio constitucional de legalidad.

Entendiendo, entonces, que las conductas descriptas por el artículo 1° inc. c), de la ley 19.359 subsisten a la liberación del mercado de cambios, por lo que concluyo que no es posible aplicar en el caso el principio constitucional de ley penal más benigna.

II. Como pretensión subsidiaria, los apelantes invocan violación del principio de culpabilidad penal, violación del principio de presunción de inocencia, inversión de la carga de la prueba y violación del principio de *in dubio pro reo*.

III. La defensa técnica de la sociedad investigada y sancionada, se agravia porque el juez no ha tenido en cuenta la prueba ofrecida, tanto al momento de formular el descargo como en el momento de presentar el memorial sobre el mérito de la prueba (fs. 2368/2445).

Respecto de la presentación del memorial sobre el mérito de la prueba (fs. 1811/2367) la Gerencia de Asuntos Contenciosos en lo Cambiario del BCRA resolvió no tener presente la

documentación acompañada en él por resultar extemporánea en función de haber sido declarada la clausura del período probatorio el día 04/04/2016 y el memorial fue presentado el día 19/04/2016 (fs. 2447).

El memorial en análisis, además de acompañar documentación que obra en esta causa y ofrecer prueba testimonial, destinada a probar la genuinidad de los servicios prestados, también insiste en ella en los términos del artículo 9°, primer párrafo, de la ley 19.359.

Del texto de la sentencia no surge párrafo alguno destinado al tratamiento de esta insistencia, la que si bien debería realizarse al momento de interponer recurso, y tal como lo he sostenido, lo especificado por el artículo 9° no se trata de un recurso, ya que la intervención judicial se da sí o sí por imperio de la ley y con el fin de dictar sentencia, considerándose un resabio del antiguo régimen que autorizaba al BCRA a dictar sentencia de primera instancia (Derecho Penal Cambiario; Juan Carlos Bonzón Rafart, p. 109 y ss., Ed. Errepar).

Ello me lleva a sostener que, exigir que dicha presentación se realice mediante un acto procesal que no existe en la legislación vigente constituiría la exhibición de un excesivo rigor formal.

IV. Con respecto a la efectiva prestación del servicio por el que se realizaron los giros de divisas cuestionados, entiendo que podría generarse duda razonable, en tanto ha sido desvirtuada la prueba ofrecida y producida en pos de utilización de las presunciones e indicios mediante los que fundó la acusación el BCRA.

Del mismo modo, la responsabilidad penal no puede sustentarse en la responsabilidad objetiva; el elemento subjetivo, es decir el dolo, debe ser demostrado por la acusación y, a su vez, quien sea indicado como presunto autor debe contestar esa acusación aportando pruebas que hagan a su derecho para ser ponderadas y meritadas.

Por lo tanto, las dudas que se generan en torno a la efectiva prestación del servicio, la construcción del elemento subjetivo en base a indicios, siendo que la apelante ha aportado prueba y no habiendo sido tomada en cuenta la insistencia que de ella realizó en el marco del sumario administrativo (conf. art. 9°, primer párrafo, ley 19.359), provocaría que la sentencia apelada tenga por ciertas circunstancias cuya veracidad no ha quedado plenamente demostrada o, al menos, se generan dudas en torno a ello.

V. Que los extremos indicados generan dudas y provocan que no alcance la convicción suficiente para fundar la culpabilidad del imputado, debiendo aplicarse el principio de *in dubio pro reo*.

Por ello, tal como lo he sostenido en anteriores oportunidades al generarse dudas, como en este caso, es de aplicación el art. 13 del Código de Procedimientos en Materia Penal y actual artículo 3° del Código Procesal Penal de la Nación (conf. CPE 122/2013/CA1, de fecha 28 de abril de 2014, registro interno N° 186/2014 y CPE 616/2009/CA1, de fecha 8 de marzo de 2016, registro interno N° 79/2016) correspondiendo en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso.

El doctor *Hendler* dijo:

Que me adhiero a los fundamentos y a las conclusiones del voto emitido en primer término.

Por lo que, se resuelve: Revocar la resolución apelada, absolviendo de culpa y cargo a E. P. A. SRL, M. F. G. y M. E. V. por las infracciones al Régimen Penal Cambiario que se les imputaran. Sin costas en ambas instancias. Regístrese, notifíquese y devuélvase. — *Edmundo S. Hendler*. — *Nicanor M. P. Repetto*. — *Juan C. Bonzón*.

Mutuales

Beneficios fiscales. Requisitos para su procedencia. Determinación en el Impuesto a las Ganancias. Falta de acreditación de desvío de fondos o un uso distinto al objeto social. Prestación de servicios de salud. Carácter exento en el IVA.

Hechos: *El organismo fiscal excluyó a una mutual del Registro de Entidades Exentas y determinó su obligación en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, al entender que ella había desistido del trámite de renovación de la exención. Deducido recurso de apelación, el Tribunal Fiscal resolvió revocar las resoluciones determinativas. La Cámara confirmó la decisión.*

- Para acordar a una entidad mutual los beneficios fiscales previstos por el legislador, lo esencial no es su reconocimiento formal como persona exenta sino su adecuación sustancial a las previsiones de las leyes que establecen esos beneficios —cfr. art. 29 de la ley 20.321 y art. 20 inc. g) de la ley 20.628.
- La resolución que determinó la obligación de una asociación mutual frente al Impuesto a las Ganancias debe ser revocada, pues el fisco no sostuvo ni probó que los ingresos que la entidad percibió de sus adherentes hayan sido destinados a fines distintos de los que se encuentran establecidos en su objeto social, ni tampoco demostró la existencia de un desvío de fondos, ni que los responsables de la institución hayan desplegado una conducta fraudulenta que habilite al organismo fiscal a prescindir de la figura social adoptada.
- Si se encuentra fuera de discusión el carácter de asociación mutualista, debidamente constituida e inscripta en el INAES y dedicada a la prestación de servicios de salud, cabe concluir que la entidad se encuentra exenta del impuesto al valor agregado por dichos servicios. [1]

120.989 — CNFed. Contenciosoadministrativo, sala I, 19/12/2017. - Asociación Mutual de Comerciantes Bartolomé Mitre c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo.

[Cita on line: AR/JUR/95295/2017]

CONTEXTO DEL FALLO

Jurisprudencia vinculada

[1] La Corte Suprema de Justicia de la Nación En “Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de derecho”, 4/04/2015, AR/JUR/14250/2015, sostuvo que la exención tributaria establecida por el art. 29 de la ley 20.321 para las asociaciones mutuales que prestan servicios de salud alcanza también al IVA en esos servicios, toda vez que la ley 25.920 dispuso la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes entonces vigentes, como es la referida, y no efectúa distingos en razón de la actividad.

COSTAS

Sin costas de la alzada, en razón de que la actora no contestó el traslado.

2ª Instancia. — Buenos Aires, diciembre 19 de 2017.

Considerando: I. Que la Sala B del Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 612/616 por el que decidió revocar, con costas, las siguientes resoluciones determinativas dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI respecto de la Asociación Mutual de Comerciantes Bartolomé Mitre:

a) la resolución n° 196/2006, relativa a la obligación fiscal en el Impuesto a las Ganancias

—período fiscal 2001—, con más intereses resarcitorios y una sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, equivalente a un 70 % del impuesto omitido;

b) la resolución n° 210/2007, correspondiente al IVA —períodos fiscales 12/2001 a 11/2002—, con más intereses resarcitorios y una sanción de multa de igual encuadramiento, graduada en un 80 % de la obligación fiscal;

c) la resolución n° 215/2008, con relación al Impuesto a las Ganancias —períodos fiscales 2003 a 2005—, con más intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70 % del tributo no ingresado;

d) la resolución n° 211/2007, correspondiente al Impuesto a las Ganancias —período fiscal 2002—, con más intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70 % de la obligación fiscal; y

e) la resolución n° 216/2008, correspondiente al IVA —períodos fiscales 12/2002 a 11/2002—, con más intereses resarcitorios y una sanción de multa en los términos del artículo 45, graduada en un 80 % del tributo omitido.

II. Que, para decidir de ese modo, el vocal instructor —Dr. Magallón— ofreció los siguientes fundamentos, a saber:

a) La recurrente se estructura jurídicamente como una asociación mutual inscripta en el INAES desde el 18 de enero de 1989 y con matrícula vigente al 23 de abril de 2014. Su estatuto social se encuentra aprobado en cuanto a las prestaciones de “viajes y turismo”, “servicio de salud” y “ayuda económica mutual con captación de ahorros”.

b) Corresponde examinar la procedencia del carácter de entidad exenta, “al margen del planteo nulificante que esgrime la parte actora sobre el cual no corresponde que este tribunal se aboque, puesto que la Resolución de la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Norte n° 175/2004, de fecha 26/11/2004, por la que la recurrente quedó excluida del Registro de Entidades Exentas, no se encuentra apelada en estas actuaciones”.

c) En cuanto a la validez de los ajustes relativos al Impuesto a las Ganancias, correspondía revocar las determinaciones de oficio de los períodos fiscales 2001 a 2005, dado que:

i. El carácter de sujeto exento de la mutual está dado por el encuadramiento de la entidad en las previsiones de los artículos 29 de la ley 20.321 y 20, inciso g), de la Ley del Impuesto a las Ganancias y no por la circunstancia de contar, o no, con una resolución del organismo recaudador que declare expresamente que reviste esa calidad (conf. Fallos 322:2173).

ii. Si bien el artículo 34 del decreto reglamentario de este tributo establece que la exención será otorgada por la AFIP a pedido de los interesados, lo cierto es que la ausencia del certificado de exención —que acredita su condición frente a terceros— no descalifica el carácter de entidad exenta que ostenta la mutual, en tanto ese carácter está dado por el encuadramiento de la entidad en las disposiciones legales.

iii. El organismo fiscal excluyó a la mutual del Registro de Entidades Exentas y determinó su obligación en el Impuesto a las Ganancias al considerar que aquélla había desistido del trámite de renovación de la exención, extremo que se encuentra controvertido por la propia interesada.

iv. La inspección sostuvo que la mutual no desarrollaba ninguna actividad de las establecidas en el artículo 20, inciso f), de la Ley del Gravamen, cuando en verdad aquélla encuadra en el inciso g) de esa norma.

v. Del examen de las actuaciones administrativas surge que los actos que el Fisco Nacional

pretende alcanzar con el Impuesto a las Ganancias se corresponden a los fines estatutarios de la mutual.

d) Las resoluciones por las cuales se determinaron las obligaciones fiscales en el IVA también deben ser revocadas, en tanto:

i. El organismo fiscal consideró que la mutual, a la luz de lo resuelto en el Impuesto a las Ganancias, se encontraba automáticamente excluida de la exención prevista en el artículo 7°, inciso h), punto 6, de la ley 23.349. En consecuencia, consideró que la diferencia entre el monto que la mutual cobró a sus asociados y el monto efectivamente abonado a los prestadores se encontraba gravado por el IVA.

ii. La actora sostuvo que esa diferencia es un ingreso exento de conformidad con el artículo 29 de la ley 20.321, norma que prevalece por sobre la Ley del Gravamen y, a su vez, explicó que ese excedente era utilizado para afrontar parte de los gastos producidos por la administración de los servicios que brinda a sus asociados.

iii. De conformidad con las pautas jurisprudenciales y teniendo en consideración que las entidades como la actora gozan de una exención subjetiva general de impuestos nacionales prevista en la ley 20.321, “se observa que la diferencia que pretende gravar el Fisco Nacional no se encuentra desligada de los fines sociales que la mutual tiene para con sus asociados, puesto que meramente constituye parte del sustento económico de todo el andamiaje administrativo de una entidad que intermedia entre los prestadores y sus asociados”.

Por su parte, el Dr. Pérez señaló que “en función de [las normas], compartiendo los fundamentos expuestos por el vocal instructor en el considerando VI de su voto y toda vez que del análisis de las actuaciones se observa que los actos que el Fisco Nacional pretende alcanzar con el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado, se corresponden con los fines y objetivos estatutarios de la mutual, no habiéndose acreditado por parte del Organismo Fiscalizador que se hubiera desarrollado actividad alguna que excediera la actividad mutualista, el suscripto coincide con el preopinante en cuanto a que corresponde revocar las resoluciones apeladas en autos”.

III. Que contra lo así decidido el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 617.

En la expresión de agravios de fs. 623/634 —que no fue replicada—, sostiene las siguientes críticas:

a) El carácter de entidad mutual no otorga, por sí sola, el derecho a gozar de las dispensas legales, sin observar el resto de los requisitos exigidos por el ordenamiento legal. Una posición contraria implicaría otorgar al artículo 29 de la ley 20.321 un carácter amplio que no fue querido por el legislador.

b) En el caso de verificarse irregularidades en el accionar de una mutual, el organismo fiscal tiene potestad para dejar sin efecto el reconocimiento de la exención, sin que para ello sea necesaria la intervención previa del INAES.

c) La mutual actora no reviste el carácter de sujeto exento frente al impuesto a las ganancias, dado que la propia interesada fue quien manifestó su voluntad de desistir del trámite de solicitud de la exención (formulario 206, presentado en fecha 25/11/2004). Por esa razón, y a la luz de lo previsto en los artículos 20, inciso g), de la ley 20.628 y 34 del decreto reglamentario, el organismo fiscal resolvió excluirla del Registro de Entidades Exentas.

d) La circunstancia antes apuntada habilitó al Fisco Nacional a efectuar las correspondientes verificaciones de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y del IVA. A tal fin, procedió a relevar los ingresos de la responsable.

En el caso particular del IVA, la mutual no presta los servicios contemplados en el artículo 7°, inciso h), apartado, 7 de la ley 23.349, sino que actúa como nexo entre sus asociados y los prestadores que contrata al efecto.

IV. Que, según se indica en los informes finales de inspección y más allá de los cuestionamientos formulados oportunamente por la asociación mutual, la investigación fiscal que dio origen a estos autos tuvo su origen en el desistimiento formulado el 25 de noviembre de 2004 del trámite de reconocimiento de entidad exenta que la actora había iniciado el año 2001.

El Fisco Nacional, a raíz de esa circunstancia, entendió que la actora había perdido automáticamente su carácter de entidad exenta y, consecuentemente, los beneficios fiscales acordados en las normas tributarias.

Ahora bien, la tesis que propone el organismo recaudador no se condice con la cabal interpretación que cabe otorgar al régimen legal impositivo previsto para las asociaciones mutuales.

Ciertamente estas entidades se encuentran beneficiadas, en principio, tanto por la exención

genérica prevista en el artículo 29 de la ley 20.321, como por la exención específica contemplada en el artículo 20, inciso g), de la ley del Impuesto a las Ganancias (Fallos 322:2173, considerando 5°).

En este sentido, la Corte Suprema ha destacado que el carácter de sujeto exento está dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones de dichas normas y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad (causa M.56.XLIV, “Mutual de Socios Credivico c. AFIP-DGI - Región 1 - resol. 27/10/2000 s/ Dirección General Impositiva”, pronunciamiento del 2 de marzo de 2011).

Es importante destacar que el Alto Tribunal ha sustentado esa interpretación en el elemental principio de reserva de ley tributaria, de raigambre constitucional que “abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones; de ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva” (causa C.1504.XLIV, “Círculo

Odontológico de Comodoro Rivadavia c. AFIP-DGI s/ contencioso administrativo”, pronunciamiento del 19 de abril de 2011, y sus citas).

Es decir que para acordar a una entidad los beneficios fiscales previstos por el legislador, lo esencial no es su reconocimiento formal como persona exenta sino su adecuación sustancial a las previsiones de las leyes que establecen esos beneficios.

V. Que, sin embargo, lo señalado en el considerando anterior no implica desconocer que el organismo recaudador pueda ejercer respecto de la actora las potestades de fiscalización y verificación que le otorga la ley 11.683 (conf. artículos 33 a 36) y, a su vez, sustanciar el procedimiento de determinación de oficio (conf. artículos 16 y ss.; Fallos 322:2173 y esta Sala, causa n° 55.714/2016, caratulada “Fundación Patagonia Natural c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017).

Es decir, que el Fisco Nacional puede investigar la actividad desplegada por esas entidades a efectos de determinar la existencia de hechos y actos que demuestren la transgresión de las condiciones legales bajo las cuales gozan de la franquicia.

VI. Que, a partir de las pautas interpretativas antes expuestas, corresponde examinar las determinaciones de oficio dictadas por el Fisco Nacional respecto de la asociación mutual actora.

VI.1. En cuanto al Impuesto a las Ganancias (períodos fiscales 2001 y 2002), la tarea desplegada por el organismo fiscal consistió en verificar el resultado exteriorizado por la actora en las declaraciones juradas informativas presentadas con relación a ese tributo, en función de la documentación contable aportada por ella.

La metodología de trabajo escogida por el Fisco evidenció que los ingresos obtenidos por la actora correspondían a: “cuotas sociales”, “servicios prestados” (emergencias médicas, planes médicos, planes de odontología, óptica, comercios adheridos, ayudas económicas y subsidios) y “convenios de retención de cuotas” (suscriptos con diversas personas jurídicas, entre las que se encuentra la ANSES).

Los inspectores no detectaron inconsistencias respecto de los ingresos exteriorizados por la asociación mutual con los activos declarados en los balances contables, aunque observaron diversos gastos imputados en esos balances, que representan menos del 10 % de los importes declarados (ver fs. 198 y los papeles de trabajo de fs. 108 a 163 de las actuaciones administrativas, “cuerpo ganancias”).

Fue así que, con sustento en la mera exclusión de la actora del registro de entidades exentas y en la impugnación de los referidos gastos, el organismo fiscal dictó las resoluciones determinativas nros. 196/2006 (período fiscal 2001) y 211/2007 (período fiscal 2002).

VI.2. Acerca del IVA (períodos fiscales 12/2001 a 11/2002), la inspección entendió que las prestaciones médicas y odontológicas se encontraban únicamente exentas por el importe que la asociación mutual pagaba a las prestadoras [artículo 7°, inciso h), punto 7, de la ley del gravamen], por lo que “la diferencia entre el monto que la mutual cobró a los asociados y el monto abonado por la mutual a las prestadoras” se encontraba alcanzada por el impuesto.

Justificó esa postura en que “independientemente de la baja de [la] exención, los servicios (...) estarían igualmente gravados en IVA de acuerdo a lo dispuesto en el artículo a continuación del artículo 7 de la ley de IVA”.

En base a esos fundamentos, el Fisco Nacional dictó la resolución n° 210/2007.

VI.3. En lo referente a los ajustes fiscales contenidos en la resoluciones nros. 215 (Impuesto a las Ganancias de los ejercicios 2003, 2004 y 2005) y 2016/2008 (períodos fiscales 12/2002 a 03/2005), no cabe efectuar mayores precisiones, dado que la metodología de labor adoptada por el Fisco Nacional se desarrolló de acuerdo con los lineamientos de la inspección anterior (ver punto I del informe final de inspección, fs. 220/210, del “cuerpo ganancias”).

VII. Que lo expuesto en el considerando anterior evidencia que el Fisco Nacional ni siquiera sostuvo, ni menos aún probó, que los ingresos que la asociación mutual percibió de sus adherentes hayan sido destinados a fines distintos de los que se encuentran establecidos en su objeto social.

Tampoco demostró la existencia de un desvío de fondos, ni que los responsables de la entidad hayan desplegado una conducta fraudulenta que habilite al organismo fiscal a prescindir de la figura social adoptada por la entidad.

Esas circunstancias fueron especialmente referenciadas en el examen que el Tribunal Fiscal efectuó en el pronunciamiento recurrido. La solución allí propiciada —que se ajusta a la inteligencia que cabe asignar a las normas legales aplicables a la materia, de acuerdo con lo señalado en los considerandos IV a V aquí desarrollados— debe ser mantenida, en tanto los dogmáticos planteos que el Fisco Nacional trae en su memorial no tienen entidad para desvirtuarla.

En cuanto a la justificación que el organismo fiscal ensayó respecto del ajuste fiscal en concepto de IVA con apoyo a las previsiones contenidas en el artículo agregado a continuación del artículo 7° de la Ley del Gravamen, la adecuada interpretación de esa norma ha sido expuesta por la Corte Suprema en la causa CSJ 78/2014 (50-A) “Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de derecho”, pronunciamiento del 14 de abril de 2015, oportunamente citada por el tribunal de origen al fundar su decisión (ver, asimismo, esta Sala, causa n° 33.152/2009, “Asociación Mutual Transporte Automotor (TF 26.524-I) c. DGI”, sentencia del 1° de diciembre de 2011).

De acuerdo con dicha interpretación, la ley 25.920 —que introdujo esa norma en la Ley del Gravamen— “estableció claramente que la limitación de la franquicia solo resultaba aplicable a aquellos sujetos respecto de los cuales no existiera, al momento de su promulgación, una ley anterior que los exima expresamente de todo tributo nacional, es decir, reconoció la validez de aquellas exenciones previstas en leyes vigentes que sean anteriores al 9 de septiembre de 2004”.

La exención general prevista en el artículo 29 de la ley 20.231 tiene un indudable encuadramiento en esa última categoría.

Por tanto, encontrándose fuera de discusión el carácter de asociación mutualista de la actora, debidamente constituida e inscripta en el INAES (ver fs. 110) y dedicada a la prestación de servicios de salud, cabe concluir que la mencionada entidad se encuentra exenta de tributar el IVA por dichos servicios.

Por ello, este tribunal resuelve: desestimar los agravios de demandada y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento de fs. 612/616. Sin costas de alzada, en razón de que la actora no contestó el traslado conferido a fs. 637. El Dr. Carlos Manuel Grecco integra la sala en los términos de la Acordada 16/2011 de esta Cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. — Clara Do Pico. — Manuel Grecco. — Rodolfo E. Facio.



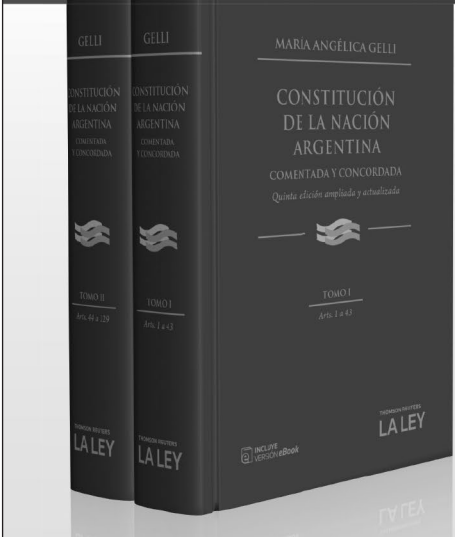
THOMSON REUTERS
LA LEY

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

COMENTADA Y CONCORDADA

► **5TA. EDICIÓN ACTUALIZADA 2018**

Autora: **María Angélica Gelli**



Asesore con los fundamentos más sólidos, basándose en los novedosos comentarios de la autora, los fallos recientes en materia constitucional y los cambios legislativos de los últimos años, incluyendo la sanción del CCyCN.

 **2 tomos + ebook**

Adquiera la obra llamando al **0810-222-5253** o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**

La inteligencia, la tecnología y la experiencia profesional necesarias para obtener respuestas confiables.

the answer company™
THOMSON REUTERS®

Síguenos en:  ThomsonReutersLaLey •  @TRLaLey   ThomsonReutersLatam