



Expediente Número: COM - XXXX/2020/3 **Autos:**
E. S.R.L. s/ QUIEBRA. Incidente N° 3 -
INCIDENTISTA: AFIP s/INCIDENTE ART 250
Tribunal: CAMARA COMERCIAL - SALA F
/ CAMARA COMERCIAL - MESA GENERAL DE
ENTRADAS

Excma. Cámara:

1. El 12.06.2023 el magistrado de primera instancia decretó la quiebra de E. S.R.L. (ver copia de [fs. 10](#)).

En la misma resolución dispuso el libramiento de oficios a la Dirección General Impositiva y a la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, solicitándoles la remisión de las inscripciones, declaraciones juradas, balances presentados por la fallida, a cuyo fin se dispone el levantamiento del secreto fiscal. Se requirió además que los organismos informen el domicilio fiscal denunciado por la deudora.

2. Se presentó AFIP y apeló la resolución de fecha 12.06.2023 en cuanto dispuso el levantamiento del secreto fiscal de la fallida. El recurso fue concedido por la Sala F (ver resolución cuya copia obra a [fs. 6](#)) y fundado en el escrito de [fs. 4](#).

Se refirió en primer lugar a su calidad de tercero afectado por un pronunciamiento judicial. Alegó que adquirió el carácter de legitimado secundario para recurrir, toda vez que intenta hacer valer un derecho de distinta naturaleza al que constituye el objeto principal del proceso, y que la resolución de causa gravamen.

Con respecto a los agravios, describió el principio de la autodeclaración y el deber del Fisco Nacional de conservar y preservar la información suministrada por el obligado al pago del tributo. Hizo referencia al art. 101 de la Ley de Procedimientos Tributarios. Sostuvo que no puede cumplir con la manda sin infringir la prohibición contenida en la norma en cuestión y que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la Dirección General Impositiva (órgano dependiente actualmente de la Administración Federal de





Ingresos Públicos) puede objetar la orden de expedir los informes que conceptúe prohibidos por el art. 100 del Decreto 14341/46 (actual art. 101 ley 11.683).

En cuanto al secreto fiscal, explicó que la información es entregada por el contribuyente por imperio legal y no por voluntad propia, motivo por el cual la norma se ha encargado de asegurar que los datos personales aportados sean direccionados a los fines dispuestos por las normas tributarias. Expresó que el art. 101 de la ley 11.683 prevé que los terceros que “[d]ivulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulgaren actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos”.

Reseñó también a las excepciones previstas en la norma, considerando que en el caso no se configura ninguna de los tres supuestos previstos. Sostuvo que existe una doctrina jurisprudencial que privilegia el carácter secreto de aquella información que debe permanecer resguardada por expreso mandato legal.

Se refirió a la Disposición AFIP N° 98/2009 del 3.03.2009 reglamentaria del art. 101 de la Ley de Procedimiento Tributario y al art. 1 de la ley 25.326 de Protección de Datos Personales. Sostuvo que el silencio guardado por la fallida no puede importar convalidación de la pretensión de la sindicatura.

Expresó además que existe una conexión con el derecho a la intimidad y que si bien el proceso concursal se asienta sobre principios de orden público, también se asienta en ellos el secreto fiscal.

Por último, dejó planteadas las cuestiones federales.

3. El síndico contestó el traslado del recurso a [fs. 8](#). Sostuvo que tratándose de una sociedad fallida donde el juez de primera instancia tutela el interés público entendía procedente sostener el pronunciamiento.

4. Considero que la resolución de primera instancia debe ser confirmada, conforme los fundamentos que expondré a continuación.





4.1. Las facultades del juez del concurso

El juez concursal es el director del proceso y tiene facultades oficiosas debido al contenido de orden público del proceso concursal. Es en este carácter que debe investigar la situación patrimonial del concursado a fin de evitar fraudes y proteger el activo concursal.

En este sentido, se ha expresado que “[el] art. 274 establece las atribuciones del juez del concurso en su calidad de director del proceso y precisamente, en función de tal prerrogativa, está provisto de poderes oficiosos. Ello se justifica en el carácter inquisitivo y publicístico que caracteriza al proceso concursal” (Julio César Rivera, Claudio Casadio Martínez, José Antonio Di Tullio, Darío J. Graziáble y Carlos Enrique Ribera en “Derecho Concursal”, tomo I, La Ley, 2010, pág. 355).

“Como una consecuencia directa de este carácter de oficiosidad propio del derecho concursal, el juez tiene la obligación de investigar los hechos ocurridos antes y durante el proceso y deberá investigarlos y verificarlos con independencia de las peticiones que hagan las partes” (Christian Talamona en “Tratado de derecho comercial”, dirigido por Ernesto E. Martorell, tomo X, Concursos y Quiebras, La Ley, 2010, pág.29).

En la misma línea y sobre el carácter inquisitivo se ha dicho: “La inquisitoriedad se exterioriza en las facultades de investigación que tiene el juez (art. 274 LC). Conforme a ese precepto el juez puede dictar medidas de investigación que resulten necesarias, a cuyo efecto puede disponer la comparecencia del concursado y de las demás personas que puedan contribuir a los fines señalados, y a tal efecto puede solicitar el auxilio de la fuerza pública en caso de ausencia injustificada. También puede requerir la presentación de documentos que el concursado o terceros tengan en su poder, los cuales deben devolverse cuando no se vinculan a hechos controvertidos respecto de los cuales sean parte litigante” (Julio César Rivera, Claudio Casadio Martínez, José Antonio Di Tullio, Darío J. Graziáble y Carlos Enrique Ribera, ob. cit., pág. 354).





En relación con el deber de investigar se ha señalado que: *“El juez no solo actúa de oficio, sino que se le reconocen las más amplias facultades y poderes de investigación, de las cuales surge clara y evidentemente el carácter inquisitivo de este tipo de procedimiento (...) Prueba de ello, es lo normado por el art. 274 LCQ que establece en forma expresa que el juez tiene la dirección del proceso, estando facultado para dictar todas las medidas referidas al impulso de la causa y de investigación que resulten necesarias”* (Christian Talamona en “Tratado de Derecho Comercial”, dirigido por Ernesto E. Martorell, Tomo X, Concursos y Quiebras, La Ley, 2010, pág. 28/29).

Este deber de investigación encontraría, en principio, un valladar en el secreto fiscal establecido en el art. 101 de la ley 11.683.

4.2. El secreto fiscal

El llamado secreto fiscal se encuentra previsto en el art. 101 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

En cuanto al objeto tutelado, el mismo artículo 101 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que son las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. También los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

El artículo también prohíbe la admisión como prueba en las causas judiciales, salvo que se trate de procesos vinculados a: (i) Cuestiones de familia; (ii) Procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen; (iii) aquellos supuestos en que lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco nacional, provincial o municipal y en cuanto a la información no releve datos referentes a terceros.

Por el contrario, se encuentran expresamente excluidos del 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” (art. 101, quinto párrafo, ley 11.683).

Se encuentran también excluidos “...los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público” (mismo artículo, inciso f).

Además, el art. 102 ley 11.683 dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho.

La doctrina es conteste en señalar como fundamento de esta norma el derecho a la intimidad y la garantía de que los datos informados serán utilizados para una única finalidad, hechos que coadyuvarían al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (cf. Diez, Fernando J., Ruetti, Germán, “Procedimiento tributario: ley 11.683 comentada”, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2016, pág. 709). “Por su parte, el secreto fiscal encuentra su origen a partir de una elaboración normativa enrolada en la necesidad de garantizar la tranquilidad y privacidad a los contribuyentes respecto del debido resguardo de la información otorgada en el marco de la relación jurídico-tributaria, vínculo que surge del poder de imperio estatal y, consecuentemente, no se entrega de manera voluntaria. Tal reserva, conforme la doctrina y la jurisprudencia especializadas, se encuentra emparentada con el art. 19 de la CN, en cuanto garantiza el derecho a la privacidad e intimidad de las personas y, asimismo, con la generación de confianza y colaboración necesaria para preservar y





garantizar la eficiencia de la recaudación fiscal” (Tavarone, Maximiliano A., “Breves palabras sobre el derecho de acceso a la información pública y el secreto fiscal conforme lo resuelto por la CS”, *El Derecho Administrativo*, 2021. pp. 563-569).

Sin perjuicio de ello, no deja de ser un instituto actualmente cuestionado, ya que en determinadas ocasiones colisiona con la necesidad de transparencia y acceso a la información pública (ver Marano, María Eugenia, “El secreto fiscal es intocable. Cómo dar luz una institución opaca”, en “Mitos Impuestos: una guía para disputar ideas sobre lo fiscal”, Magdalena Rua, coordinación general, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2023, pág. 89).

Nuestro Máximo Tribunal también ha señalado que el sentido de la norma es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente y facilitar la adecuada percepción de la renta pública en virtud de la seguridad jurídica (cf. Fallos: 237:355; 248:467; 250:530, entre otros).

La jurisprudencia, además, ha admitido otros supuestos de excepción al secreto fiscal, que se suman a aquellos que se encuentran expresamente previstos en la norma. Por ejemplo, en los casos en los que el propio autor, en cuyo interés se estableció el secreto de las manifestaciones, sea quien haya pedido o consentido expresamente que se traigan como prueba en el juicio contra terceros sus propias declaraciones presentadas ante el organismo fiscal, ya que el sentido de esa previsión es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente (CSJN, “Dynacorp S.A. v. Audiotel S.A.”, sentencia del 28.10.2008, con remisión al dictamen de la procuradora fiscal del 10.10.2006) o en aquellos casos en los que la agregación de la información al expediente ha sido consentido por las partes (CNCom., Sala A, “Cabañas Fale, María Verónica c/ Frávega S.A.I.C.E.I. s/ ordinario”, expte. CIV 3617/2017, sentencia del 1.10.2018. El recurso extraordinario interpuesto contra dicha resolución fue denegado por la CSJN el 17.12.2019).

4.3. La solución del caso

Entiendo que en autos debe admitirse el levantamiento del secreto fiscal, pues se trata de la quiebra de una





persona jurídica -E. S.R.L.- que se encuentra desapoderada de sus bienes.

En el marco normativo y jurisprudencial expuesto, tratándose de una cuestión que atañe al patrimonio de la fallida, el pedido de información podría ser efectuado por el síndico, tal como se ha admitido en aquellos casos en los cuales el levantamiento es solicitado por el propio contribuyente. Máxime cuando -como en el presente caso- el requerimiento de información formulado por el magistrado de primera instancia no fue cuestionado por la fallida.

A partir de la declaración de quiebra se desvanece el objetivo del secreto fiscal que es la protección de la información confidencial, la fama o reputación -pues no podría hablarse de intimidad en el caso de una persona jurídica-, debiendo dársele prioridad al acceso a la información y a la protección del patrimonio de la fallida, que es garantía común de los acreedores.

La LCQ prevé incluso que la correspondencia y las comunicaciones dirigidas al fallido deben ser entregadas al síndico, quien debe abrirlas en presencia del concursado o en la del juez en su defecto (art. 114 LCQ).

Ahora bien, para el caso que no se comparta esta conclusión, considero que la oposición genérica que ha realizado la AFIP no puede ser admitida.

Tal como hemos visto, el secreto fiscal tiene como fundamental objetivo proteger la información que el contribuyente provee al organismo, es decir, sus declaraciones juradas y toda aquella información que brindada por el propio particular. No es objeto de protección aquella información que hubiera sido recabada por otros medios.

El artículo 101 contiene además numerosas excepciones, que han sido incluso ampliadas por la jurisprudencia, entre las cuales se encuentran -como mínimo- los balances de la sociedad.

El organismo, sin embargo, se ha opuesto al requerimiento sin formular ningún tipo de distinción respecto de la





información solicitada por el juez de primera instancia en cumplimiento de sus deberes de investigación.

Si bien la doctrina se ha centrado en el estudio de la tensión entre el secreto fiscal y el derecho al acceso a la información pública, entiendo que algunas de las conclusiones a las que se han arribado en esa área resultan aplicables frente a una colisión entre el secreto fiscal y el deber de investigación y de transparencia que rige en los procesos concursales (ver por ej., O'Donnell, Agustina, "Acceso a la información pública y secreto fiscal: ¿Es posible un secreto fiscal más democrático?", 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ediar, 2022).

En este sentido, se ha explicado que: *"...ante la presencia de uno de estos supuestos de excepción, se amerita un revalúo por parte de los sujetos obligados de la técnica utilizada para abordar la respuesta a los requerimientos informativos. Ello se demuestra particularmente relevante en aquellos organismos en los que la cultura administrativa se suele mover mayoritariamente bajo estándares generales de reserva o de secreto y, aún así, cuando en el pedido concreto se verificase la existencia de un supuesto de excepción"* (Tavarone, Maximiliano A., ob. cit. pág. 568).

El mismo autor hace referencia la práctica común por parte de los organismos de oponerse a la remisión de la información formulando referencias vacías a excepciones normativas o carentes de la demostración del daño a un bien jurídico tutelado que merezca resguardo.

De esta forma, en casos como el de autos no resulta suficiente una negativa amplia y descontextualizada por parte del fisco: *"...cuando se verifique la incompatibilidad del pedido de reserva del art. 101, los sujetos obligados deberán sopesar exhaustivamente la situación, porque, aun cuando la información cuente con una dispensa específica en la legislación especial, como sucede con la información fiscal, la justificación del supuesto no es mecánica y se le impone la carga a la oficina de acreditar la procedencia del supuesto invocado"* (Tavarone, Maximiliano A., ob. cit., pág. 566).





En el marco hasta aquí referenciado, la restricción al acceso a la información de una sociedad fallida debe ser debidamente justificada y dicha justificación debe ser interpretada de forma restrictiva.

En suma, considero que la oposición formulada por el organismo fiscal con fundamento en el secreto fiscal en el caso particular de autos ha sido inadecuada para justificar la vigencia del secreto fiscal respecto de la documentación solicitada por la magistrada de grado.

5. La protección de datos personales

La AFIP funda también su agravio en las disposiciones de la ley 25.326 sobre Protección de Datos Personales, en particular al artículo 5 inciso 1°. Entiendo que este agravio también debe ser rechazado.

La norma define los datos personales como la “*información de cualquier tipo referida a personas físicas o de existencia ideal determinadas o determinables*” (art. 2).

El artículo 1 circunscribe el objeto de la ley a: “*...la protección integral de los datos personales asentados en archivos, registros, bancos de datos, u otros medios técnicos de tratamiento de datos, sean éstos públicos, o privados destinados a dar informes, para garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas, así como también el acceso a la información que sobre las mismas se registre, de conformidad a lo establecido en el artículo 43, párrafo tercero de la Constitución Nacional.*”

Las disposiciones de la presente ley también serán aplicables en cuanto resulte pertinente, a los datos relativos a personas de existencia ideal”.

Es necesario señalar en primer lugar que la cuestión que aquí se plantea no se relaciona con datos personales asentados en registros destinados a dar informes y que los datos que se solicitan son requeridos a los fines de obtener información sobre el patrimonio de la fallida y no para su recopilación y/o cesión.





Pero aún si se aplicara un criterio amplio, se observa que los agravios son genéricos y la apelante no aclara cuáles son los datos personales que no podría comunicar al juez de la quiebra.

Cabe señalar, por último, que resulta de aplicación la excepción prevista en el art. 5.2., punto b) de la ley 25.326 pues se trata de datos que se recaban para el ejercicio de funciones propias del poder judicial en el marco de lo dispuesto por el art. 274 de la ley 24.522 (CNCom., Sala A, “Burstein, Pablo Federico s/quiebra”, [10.08.2023](#)).

6. Reserva del caso federal. Para el caso en que se dicte una resolución contraria permitiendo la vulneración al orden público concursal y/o la consumación del fraude a la ley, como así también viole el derecho de propiedad (arts. 14 de la Constitución Nacional), desde ya formulo reserva para ocurrir por la vía extraordinaria federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

7. En suma, entiendo que el recurso debe ser desestimado, confirmándose la resolución apelada.

Dejo así contestada la vista conferida.

Buenos Aires, diciembre de 2023.

14.

