

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS



**“EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES
DE LOS CONTRIBUYENTES”**

LÍNEA DE GENERACIÓN DEL CONOCIMIENTO: DERECHO
CONSTITUCIONAL

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN CIENCIAS
JURÍDICAS PRESENTA:**

PEDRO LUIS RODRÍGUEZ RIVAS

DIRECTOR DE TESIS

DR. LUIS ENRIQUE CONCEPCIÓN MONTIEL
PROFESOR INVESTIGADOR DE TIEMPO COMPLETO

MEXICALI, BAJA CALIFORNIA, MÉXICO

MARZO DE 2018

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS



**“EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES
DE LOS CONTRIBUYENTES”**

LÍNEA DE GENERACIÓN DEL CONOCIMIENTO: DERECHO
CONSTITUCIONAL

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN CIENCIAS
JURÍDICAS PRESENTA:**

PEDRO LUIS RODRÍGUEZ RIVAS

DIRECTOR DE TESIS

DR. LUIS ENRIQUE CONCEPCIÓN MONTIEL
PROFESOR INVESTIGADOR DE TIEMPO COMPLETO

MEXICALI, BAJA CALIFORNIA, MÉXICO

MARZO DE 2018



**Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
Programa Nacional de
Posgrados de Calidad, PNPC**

Esta tesis doctoral se realizó en el marco del Programa Nacional de Posgrados de CONACYT, inscrita en el Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas, con registro número: 004302 2015 - 2017

Universidad Autónoma del Estado de Baja California
Facultad de Derecho Mexicali

Dr. Daniel Octavio Valdez Delgadillo

P R E S E N T E:

Por este conducto hago de su conocimiento que he revisado totalmente el documento de tesis doctoral del alumno Pedro Luis Rodríguez Rivas con matrícula número 173534. Tesis que lleva como título **“LA RELACION DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS DEL SAT”** para obtener el grado de Doctora en Ciencias Jurídicas.

De la revisión tengo los siguientes comentarios:

En primero lugar, considero de manera general que la tesis que presenta Pedro Luis Rodríguez Rivas, reúne los atributos científicos para ser aprobada debido a la pertinencia del objeto, del desarrollo de la investigación y del método utilizado.

En segundo lugar, he de expresar que la metodología y al enfoque utilizado, en la tesis se establecen con nitidez. El método es carácter teórico- jurídico con un enfoque cualitativo, para abordar la problemática planteada y la hipótesis defendida. La utilización de este enfoque fue implementado de manera exitosa.

En tercer lugar, en lo que se refiere a los aspectos teóricos los argumentos e hipótesis que se desarrollan en esta investigación fueron realizados con solidez argumentativa y los autores citados son de pertinencia y actualidad.

En cuarto lugar, la cualidad principal de esta tesis doctorado es su originalidad. Son pocos las investigaciones que se pueden identificar sobre el objeto de estudio abordado en la tesis denominada: **“LA RELACION DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS DEL SAT”** que sustenta Pedro Luis Rodríguez Rivas. Cabe señalar que este título de esta, puede estar sujeto a cambio ya que se sugirió el siguiente título: **“El derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes”**

Finalmente, debo mencionar que el contenido de estas tesis se desarrolló de manera coherente, acorde a los objetivos y planteamientos propuestos. Se puede encontrar en el texto con un buen manejo de los autores y de ideas. La redacción del texto es clara y gramatical correcta.

Por lo anteriormente expresado considero que la investigación cumple con las condiciones necesarias para ser defendida como una tesis doctoral, para la obtención del grado. Por lo tanto doy mi voto como **APROBATORIO**.

ATENTAMENTE

“Por la realización plena del hombre”

Ensenada, B.C. a 16 marzo de 2017

Dr. Luis Enrique Concepción Montiel

Director de Tesis



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

Chetumal, Q. Roo a 27 de noviembre de 2017.
UQROO/DCSEA/DCJ/84/17

Asunto: VOTO APROBATORIO

MTRA. ANA EDITH CANALES MURILLO
COORDINADORA DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN DE LA
FACULTAD DE DERECHO.
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA.

Presente:

Por este conducto y atendiendo a la revisión minuciosa realizada a la Tesis Doctoral del **Mtro. Pedro Luis Rodríguez Rivas** y que lleva por título: **"EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES"**, me complace manifestarle mi **VOTO APROBATORIO**, para la presentación y defensa del citado trabajo, dado el rigor académico con el cual el citado doctorando ha abordado el tema.

La originalidad en el planteamiento del problema presentado por el Mtro. Rodríguez Rivas en el desarrollo de su tesis doctoral, resulta inusual hoy en día, no solo por la profundidad científica que ha impreso en su trabajo y las fuentes consultadas, sino sobre todo por el enorme bagaje intelectual que le caracteriza al sustentante y que aseguran su calidad.

Sin otro particular, quedo a sus amables órdenes para ampliar cualquier información al respecto.

Atentamente

"Fructificar la razón: trascender nuestra cultura"

DR. LUIS GERARDO SAMANIEGO SANTAMARÍA

Mexicali B.C. a 4 de diciembre del 2017

DR. DANIEL VALDEZ DELGADILLO
DIRECTOR DE LA FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
PRESENTE

Por medio de la presente me permito comunicar a Ud. que he revisado la tesis que para obtener el grado de Doctor en Ciencias Jurídicas, está presentando el Maestro PEDRO LUIS RODRIGUEZ RIVAS titulada "EL DERECHO A LA PROTECCION DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES" la que he encontrado que reúne todos los requisitos metodológicos y de contenido para merecer mi VOTO APROBATORIO, el cual otorgo con base en las siguientes razones.

Considero que el tema motivo de la tesis es de actualidad y de interés en este momento, en el que se discute en los diversos foros jurídicos la protección de los datos personales en particular la de los contribuyentes

Su estudio lo divide en cuatro capítulos. Parte del análisis de la reforma constitucional en materia de derechos humanos realizada por el constituyente permanente en el año del 2011 en la que se reconoce el denominado derecho humano a la intimidad; para enseguida analizar el contenido y alcance de dicho derecho y los diversos sistemas de fiscalización y protección de los datos personales haciendo inclusive un estudio de derecho comparado respecto de los referidos sistemas en Alemania, Argentina y obviamente en nuestro país.

Punto trascendente en el estudio que realiza se refiere al derecho a la intimidad. Al respecto afirma que la SCJN ha reconocido la existencia de un derecho humano a la privacidad y formando parte del mismo el derecho humano a la intimidad del que deriva el tema de su tesis la protección de los datos personales de los contribuyentes..

Aborda el tema que analiza apoyándose en la doctrina nacional y extranjera, la legislación, tratados internacionales y en abundantes y novedosos criterios jurisprudenciales y aislados sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del Pleno y sus Salas así como por Tribunales Colegiados de Circuito, destacando también diversas sentencias dictadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos

Su análisis crítico lo enfoca al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, reformado en el año del 2014, en el sentido de que la reserva de la información del contribuyente no aplica en los casos expresamente señalados en el propio precepto, dando facultades al SAT para exhibir sus datos personales, en el caso en que caigan

en dichos supuestos, en la página de internet del propio SAT, generando con ello un tema de indudable reflexión relacionado con los derechos humanos de los referidos sujetos pasivos tributarios

El autor propone una modificación al referido texto legal en el sentido de cambiar el procedimiento administrativo para que la autoridad pueda seguir realizando dicha publicación de los datos personales sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

Es indudable la importancia que tiene el tema que el autor trata en su trabajo haciéndolo con metodología y rigor científico, acudiendo a la bibliografía tanto nacional como extranjera adecuada, con una profundidad y exhaustividad en su análisis propia de una tesis doctoral en la que hay aportaciones importantes que en mi concepto enriquecen de manera destacada la discusión y sobre todo resolución de los diversos puntos que en su trabajo toca.

Además la sólida formación académica y profesional del autor de la tesis, le dan la suficiente autoridad para que las opiniones que vierte en su trabajo sean motivo de una detenida y profunda reflexión de quienes acudimos a su lectura.

Por todo ello es que doy a dicho trabajo mi VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE


DR ALFREDO FELIX BUENROSTRO CEBLLOS

Mexicali, Baja California, a **23 de febrero de 2018.**

Dr. Daniel Octavio Valdez Delgadillo.

Director de la Facultad de Derecho de Mexicali
de la Universidad Autónoma de Baja California.

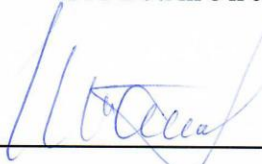
Presente.-

A través de la presente me permito informar a Usted que he revisado debidamente la tesis que para obtener el grado de Doctor en Ciencias Jurídicas presenta el **Maestro Pedro Luis Rodríguez Rivas**, misma que se titula “**EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES**”, tesis doctoral que a mi consideración reúne los requisitos metodológicos y de contenido para merecer mi VOTO APROBATORIO para la presentación y defensa del trabajo, ya que cuenta con el rigor académico necesario para ello.

El tema motivo de la tesis es de actualidad y de interés para la sociedad, utilizando bibliografía tanto nacional como extranjera inclusive en distintos idiomas, realizando un análisis propio de una tesis doctoral al hacer aportaciones importantes sobre el tema.

Sin otro particular quedo a sus amables órdenes para ampliar cualquier información al respecto.

Atentamente.-



Dra. María del Refugio Macías Sandoval

Tijuana, Baja California, a 27 de febrero del año 2018.

DR. DANIEL OCTAVIO VALDEZ DELGADILLO,
Director de la Facultad de Derecho Mexicali de la
Universidad Autónoma de Baja California
P r e s e n t e.

En mi carácter de integrante del Comité de Tesis de Grado del **C. Pedro Luis Rodríguez Rivas**, alumno del Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas, quien desarrolló la tesis titulada "**El derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes**", para obtener el grado de Doctor en Ciencias Jurídicas y conforme a los "*Lineamientos académicos para la elaboración, exposición y defensa del proyecto de investigación y avances de la tesis doctoral*", a fin de dar cumplimiento al lineamiento marcado con el numeral Vigésimo octavo, por medio del presente, de la manera más atenta y respetuosa, me permito expresar que durante el período que me correspondió trabajar con la sustentante, el documento presentado, a la fecha, muestra un documento que, por tratarse de un estudio independiente permite aportar un conocimiento y aplicación especializado al campo del Derecho.

Por lo anteriormente expuesto, se considera que el proyecto de tesis individual satisface los requisitos de una investigación de este nivel de estudios, a la que no tengo inconveniente de otorgar mi **VOTO APROBATORIO**, para efectos de continuar con el procedimiento para la realización del examen de grado de Doctor en Ciencias Jurídicas.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para reiterarle las seguridades de mi consideración distinguida.

A t e n t a m e n t e,



DR. AGUSTÍN MANUEL VELÁZQUEZ BUSTAMANTE.

C. c. p.: Mtra. Ana Edith Canales Murillo, Coordinadora del Área de Posgrado e Investigación, Facultad de Derecho-Mexicali, UABC.
Dra. Yolanda Sosa y Silva García, Responsable del Doctorado en Ciencias Jurídicas, Facultad de Derecho-Mexicali, UABC.
Alumno.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	1
Elección y Delimitación del Tema	3
Justificación y Antecedentes	4
Objetivos	8
Hipótesis y proposiciones	9
Planteamiento del Problema	9
Metodología de la investigación	9
Fuentes de la investigación.....	12
CAPÍTULO I: LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 2011	14
1.1. El nuevo bloque de constitucionalidad mexicano.....	17
1.2. Derechos humanos de los contribuyentes	25
1.2.1. La obligación de contribuir al gasto público	28
1.2.2. Principios tributarios constitucionales	33
CAPÍTULO II: FISCALIZACIÓN Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN ALEMANIA, ARGENTINA Y MÉXICO.....	41
2.1. El derecho constitucional ante la globalización	43
2.2. Estudio de Derecho Comparado	46
2.2.1. El caso de Alemania	48
2.2.1.1. La política de privacidad o “Datenchutz” de Alemania.....	49
2.2.1.2. El secreto fiscal en Alemania.....	52
2.2.2. El caso de Argentina.....	53
2.2.2.1. El secreto fiscal en Argentina.	55
2.2.2.2. Lista de contribuyentes incumplidos y el Hábeas Data.....	57
2.2.3. El caso de México.....	60
2.2.3.1. La fiscalización en México.	62
2.2.3.2. La publicación de la lista de contribuyentes incumplidos en México. ..	64
2.3. Conclusiones del Derecho Comparado.....	66

CAPÍTULO III: LA RELACIÓN DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS DEL SAT	69
3.1. El derecho a la intimidad.....	70
3.2. El derecho a la protección de datos personales	74
3.2.1. Protección de datos personales en México	75
3.2.2. Protección de datos personales en Baja California	81
3.2.3. La reserva de la información.....	84
3.2.4. El secreto fiscal.....	87
3.3. Análisis de “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”	89
3.3.1. Comparación del artículo 69 del Código Fiscal Federal. Antes y después de la reforma.....	93
3.3.2. Diferencias entre los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal Federal	100
3.3.2.1. Criterios y recomendaciones sobre las “listas negras”	105
3.3.2.2. Supuestos en los que la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” vulnera los derechos humanos de los contribuyentes	110
 CAPÍTULO IV: INVESTIGACIÓN DE CAMPO	 115
4.1. Desarrollo de la investigación de campo.....	115
4.2. Procedimiento de obtención de datos	116
4.2.1. Informantes especialistas en el tema.....	117
4.2.2. La entrevista	119
4.2.3. Instrumento de investigación	122
4.2.4. Justificación de las preguntas de investigación	123
4.3. Procedimiento de operacionalización y análisis	126
4.4. Procedimiento de análisis de la información	127
4.5. Análisis e interpretación de datos	129
4.6. Resultados de la investigación de campo	145
4.7. Solución al problema planteado	147
4.7.1. Reforma al artículo 69 del Código Fiscal Federal	152
4.7.2. Bases generales para la creación de un proyecto de ley especial.	157
4.8. Aportaciones	158

CONCLUSIONES.....	167
FUENTES CONSULTADAS.....	171
Fuentes bibliográficas	171
Fuentes Informáticas	176
Fuentes hemerográficas	186
Fuentes Jurisprudenciales	190
Fuentes normativas	191
ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS	193
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	193
ANEXOS	194
Anexo 1: Tesis Jurisprudenciales.....	194
Anexo 2: Informantes especialistas en el tema	218
Anexo 3: Formato para entrevista	220
Anexo 3: Operacionalización de las variables.....	224

DEDICATORIA

A mi esposa y mis hijos con mucho amor; cada hora, cada día dedicado a este proyecto ha sido con el esfuerzo y paciencia de ustedes.

AGRADECIMIENTOS

Gracias al Dr. Luis Enrique Concepción Montiel por haberme apoyado a lo largo de mi tesis doctoral como Director. Así mismo agradezco a mis compañeros por toda la motivación y hermandad que me brindaron durante mis estudios.

Así mismo se agradece el apoyo que con paciencia nos brindaron nuestras maestras de Metodología de la Investigación, por lo que es justo agradecer el conocimiento transmitido a lo largo de la presente tesis doctoral, ya que sin sus consejos y experiencias compartidas la investigación hubiera sido mucho más complicada.

Se agradece igualmente el apoyo de los catedráticos que fueron parte del programa durante el presente doctorado, cada uno de ellos dejó una parte importante en la investigación doctoral y en mi persona, los admiro y respeto muchísimo por su dedicación.

INTRODUCCIÓN

En la presente introducción se presentan los aspectos metodológicos que se utilizaron para conducir la presente tesis doctoral. Entre dichos aspectos se encuentra la presentación de la hipótesis y objetivos de investigación, la selección de perspectiva desde la cual se enfoca la investigación. Una vez planteado el enfoque se explica el tipo de investigación en el que esta tesis se inserta a fin de ubicarse en un campo y en una materia específica dentro del derecho.

El poder ejecutivo publicó el día 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación una importante reforma constitucional en materia de derechos humanos, abriendo con ello nuestro derecho interno a los tratados internacionales en materia de derechos humanos e incorporando pautas normativas que tienen todas las autoridades del Estado frente a los derechos de las personas¹.

Este nuevo reconocimiento a los derechos humanos plantea un desafío para el estado mexicano, ya que propone un nuevo sistema jurídico mexicano en el que todas las autoridades del país en el ámbito de sus competencias, deben interpretar las leyes de la forma que más beneficie a las personas; por lo que se procedió a analizar algunas de las reformas al Código Fiscal de la Federación posteriores a 2011, a efecto de verificar si las nuevas facultades del Servicio de Administración Tributaria (SAT) se habían emitido en concordancia con el nuevo sistema jurídico mexicano de los derechos humanos.

Al analizar algunas de las reformas el Código señalado fue posible verificar que contrario al nuevo sistema jurídico mexicano, las reformas en materia fiscal posteriores a 2011 son restrictivas de los derechos de los contribuyentes, como si hubiese dos corrientes distintas que avanzan hacia horizontes diversos, ya que por un lado entramos a una nueva época constitucional y por otro, tenemos un Fisco Federal cada

¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Serie Derechos Humanos, Parte General 1*. 2da Ed. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2014. p. VII.

vez más prohibitivo, con mayor intromisión en la vida de los contribuyentes, llamando mi especial atención la publicación de datos personales en la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”.

El objetivo de la presente tesis es demostrar que la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” en algunos casos resulta inconstitucional, por lo que se propone modificar dicha figura fiscal a efecto de que el SAT pueda seguir utilizándola sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes.

Esta investigación es de carácter jurídico descriptivo, pues analiza un fenómeno social a través de la recolección de datos², lo cual se llevó a cabo a través de un autoinforme, en el que se recabó información por medio de entrevistas a sujetos expertos en el tema a fin de probar la hipótesis. Cabe señalar que este tipo de investigación es típica de las ciencias sociales; ya que examina sistemáticamente y analiza la conducta humana personal y social en distintos ámbitos³.

A través de la presente investigación se buscó descomponer un problema jurídico en sus diversos aspectos⁴, en este caso, la publicación de datos personales a través de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”. Así mismo, se utilizó el método deductivo para conducir el desarrollo de la presente investigación doctoral, examinando la problemática principal del caso de estudio para posteriormente analizar cuáles fueron los elementos que motivaron al estado mexicano a procurar un mayor reconocimiento a los derechos humanos a través de las reformas constitucionales de 2011.

Para comprobar la hipótesis de investigación se utilizó también el método comparativo a través de Derecho Comparado con otros países, principalmente Alemania y Argentina, comprobando las semejanzas y diferencias del sistema jurídico mexicano con dichos países, a efecto de analizar, comparar y confrontar las

² Achaerandio Zuazo, Luis S.J. *Iniciación a la práctica de la investigación*. 7a. ed. Guatemala. Plaza y Valdés. 2010. p. 23.

³ *Ibíd*em, pp. 23-24.

⁴ Baena, Guillermina. *Instrumentos de investigación*. 9a. ed. México. Editores Mexicanos Unidos. 1982. p. 22.

legislaciones y figuras fiscales que rigen en otros países y en el sistema jurídico de nuestro país, buscando de esa forma perfeccionar las disposiciones tributarias, y por ende, su sistema jurídico⁵.

Resulta de gran relevancia la propuesta de la presente tesis doctoral consistente en una reforma al Código Fiscal Federal, a efecto de lograr que el SAT pueda publicar la “Relación de contribuyentes incumplidos” sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes; por lo tanto, los beneficiados de la presente investigación son aquellos contribuyentes que tienen datos personales en poder de la autoridad fiscalizadora, principalmente aquellos que han sido exhibidos públicamente en el portal de internet del SAT en la “Relación de contribuyentes incumplidos”.

La tesis doctoral consta de cuatro capítulos: el primer capítulo se denomina “Los derechos humanos de los contribuyentes a la luz de la reforma constitucional de 2011”, en dicho capítulo se analiza lo relativo a la reforma constitucional que dio origen a la presente tesis doctoral. El segundo capítulo de nombre “Fiscalización y protección de datos personales en Alemania, Argentina y México”, realiza un estudio comparado entre la legislación fiscal de los países mencionados. El tercer capítulo lleva el nombre de “La relación de contribuyentes incumplidos del SAT”, analizando a fondo la problemática planteada en la presente investigación doctoral. Por último, en el cuarto capítulo de “Investigación de campo”, se presentan los aspectos metodológicos que condujeron el instrumento de recolección de datos a través de las entrevistas.

Elección y Delimitación del Tema

El tema de investigación de la presente Tesis Doctoral se denomina “El derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes”.

⁵ Sirvent Gutiérrez, Consuelo. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*. México, Editorial Porrúa. 2015. p. 1.

La presente tesis de investigación fue elaborada dentro de la línea de generación y aplicación del conocimiento de Derecho Constitucional, analizando a fondo cuáles son los derechos humanos consagrados en nuestra Carga Magna y en los Tratados Internacionales en los que México es parte, aplicables específicamente a aquellos ciudadanos registrados como contribuyentes; una vez hecho lo anterior, se procedió a determinar si existen disposiciones fiscales emitidas con posteriores a la reforma constitucional de 2011, en las que posiblemente se atente contra los derechos humanos de los contribuyentes, con la finalidad de elaborar una propuesta de reforma al Código Fiscal Federal en donde se modifiquen dichas disposiciones y se logre que el SAT pueda aplicarlas sin contravenir los derechos humanos.

La temporalidad que abarca la presente Tesis es el análisis de las normas tributarias vigentes a partir de la reforma constitucional de 2011, en específico las disposiciones que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos”, siendo la delimitación del tema los contribuyentes del Estado de Baja California que se encuentran debidamente registrados en el SAT y la delimitación temporal del año 2014 al 2017.

Justificación y Antecedentes

Los derechos humanos no son producto de una ley, no son originarios de un sistema jurídico, ni tampoco son otorgados por un gobierno; ellos valen por sí mismos y nacen de la naturaleza del hombre, los sistemas jurídicos únicamente los reconocen, garantizan y promueven⁶.

La reforma constitucional de 2011 abrió el derecho interno mexicano a los tratados internacionales en materia de derechos humanos cambiando por completo el

⁶ Prado Vallejo, J. (2004). *La protección internacional de los derechos humanos y el Comité*. En Ando, Nisuke. *Towards Implementing Universal Human Rights: Festschrift for the Twenty-fifth Anniversary of the Human Rights Committee*. Disponible en: <http://148.231.10.114:3017/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fMTY3MjE3X19BTg2?sid=1e928af8-5dda-4c7c-82b7-3876ff27e237@sessionmgr4002&vid=4&format=EB&rid=27>. p. 25.

sistema jurídico mexicano, buscando proteger no solo los derechos humanos previstos en la Constitución, sino además aquellos establecidos en los tratados internacionales, tales como los derechos a la libertad, vida, propiedad, seguridad jurídica, derechos civiles y políticos, entre otros, así como aquellos relativos a los derechos económicos, sociales y al desarrollo de las personas, muchos de los cuales se encuentran relacionados con el Derecho Administrativo y con las Unidades Administrativas que emanan del poder ejecutivo⁷.

Pareciera que la reforma reparó poco en las consecuencias que pudiera representar en el ámbito tributario de nuestro país, seguramente eran otros aspectos vinculados con el control difuso o el control de convencionalidad de la Constitución que suscitaron mayor estudio; sin embargo, se haya deseado o no, el cambio constitucional trae consigo un cúmulo de elementos de estudio y de cambio desde el ámbito del Derecho Tributario⁸.

Poco se ha investigado sobre cómo debe influir esta nueva época constitucional en el actuar del SAT, y cómo este bloque de constitucionalidad debe permear la materia tributaria; ya que si bien el fisco federal en su potestad administrativa debe ser tratado como un ente superior, también es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha pronunciado en el sentido de que esa desigualdad entre autoridad fiscal y gobernado no puede vulnerar los derechos inherentes de los contribuyentes, y en caso de darse un trato desigual entre gobernado y contribuyente, debe realizarse un razonamiento jurídico que sustente esa desigualdad, pues de lo contrario se estarían violentando los derechos humanos del sujeto pasivo⁹.

⁷ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad y su Aplicación en la Materia Fiscal y Administrativa*. Disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/controldifusodeconstitucionalidadydeconvencionalidad.pdf>. p. 08.

⁸ Domínguez Crespo, César Augusto. *Derechos Humanos y Derecho Presupuestal*. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. (1ª Ed.). México: Universidad Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. p. 08.

⁹ Tesis 1a. CXCVII/2011 (9a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2. P 1087. R. 160858.

*Existen principios tributarios inherentes a las personas de cualquier sistema jurídico moderno, los límites de la imposición tributaria pueden justificarse en los derechos humanos internacionales, mismos que pueden ser protegidos por los tribunales que tiene la tarea de garantizar los tratados*¹⁰.

Es así que los derechos de los contribuyentes deben ser tutelados como derechos fundamentales, pues cumplen con la función de proteger a los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado; convirtiéndose en su defensa frente al abuso de poder que pudiese utilizar el Estado para exigir a cada ciudadano una aportación económica¹¹.

La Dra. Ladrón de Guevara argumenta que pueden considerarse como derechos humanos de los contribuyentes los siguientes:

*... el acceso a la justicia fiscal, el debido proceso, el derecho a la seguridad jurídica, el derecho de petición, el derecho de audiencia previa, la inviolabilidad del domicilio, la no confiscatoriedad de bienes, a la protección de datos personales, el derecho a la presunción de inocencia, la libertad de empresa, la no discriminación, el derecho de no autoincriminación, el derecho a la igualdad, a la inviolabilidad del domicilio y documentos, derecho a no ser marcado y/o discriminado*¹².

Algunos de los derechos humanos de los contribuyentes parecen no haber sido considerados al emitir las disposiciones fiscales posteriores a la reforma constitucional de 2011, ya que actualmente existen figuras fiscales que parecen afectar la privacidad de los datos personales de los contribuyentes, tales como la publicación de información personal de los contribuyentes en la “Lista negra del SAT”, a través del cual dicha

¹⁰ Hack, Erico. *A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos humanos internacionais*. Brasil. Scientia Iuris, Londrina, v. 11. Disponible en: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4145/3510>. (Consulta 17/mayo/2015). 2007. pp. 20.

¹¹ Ladrón de Guevara, Diana Bernal. *El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos de los Contribuyentes*. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: Universidad Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. pp. 32.

¹² *Ibidem*. p. 36.

institución pública en su portal de internet información personal sobre los contribuyentes, exhibiéndolos por distintas razones.

En fecha 09 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, entre las adiciones y modificaciones que contempla dicha reforma fiscal resalta la modificación del artículo 69; dicho numeral se refiere a la reserva de la información en lo concerniente a las declaraciones y datos personales de los contribuyentes, señalando en su párrafo onceavo que la reserva de la información no aplica respecto de los contribuyentes que encuadren en diversos supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados.*
- III. Que estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados.*
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.*
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal¹³.*

El fisco federal a través de la figura fiscal denominada “relación de contribuyentes incumplidos”, contraviene claramente el derecho humano a la reserva de la información personal y a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria, afectando los derechos de los contribuyentes que se encuentren en uno de los supuestos antes descritos, señalando además el último párrafo del artículo 69 del Código Fiscal Federal, que el SAT publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos antes descritos.

¹³ Código Fiscal de la Federación.

Resulta de gran relevancia elaborar una propuesta de reforma al Código Fiscal Federal a efecto de lograr que el SAT pueda ejercer sus facultades de comprobación sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes; por lo tanto, beneficiando con ello a los contribuyentes que hayan sido exhibidos públicamente en la “relación de contribuyentes incumplidos”.

Con el resultado de esta tesis doctoral se benefician aquellos estudiosos del Derecho Constitucional y del Derecho Tributario, ya que se pretende buscar la manera de que el SAT pueda aplicar dichas disposiciones fiscales, cumpliendo con su obligación constitucional de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, aplicando las leyes de la forma que mas beneficie a sus gobernados; es decir, establecer un cambio en las disposiciones fiscales que vaya en armonía con las reformas constitucionales de 2011.

Objetivos

El objetivo general de la presente investigación es el siguiente:

- Crear una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se garantice la protección de los datos personales de los contribuyentes, a efecto de que el SAT pueda realizar sus facultades de fiscalización sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes.

Los objetivos secundarios de la presente investigación son los siguientes:

- 1) Examinar las disposiciones tributarias mexicanas que se hayan emitido con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, en específico la figura fiscal de la “Relación de contribuyentes incumplidos”.

- 2) Demostrar que la “Relación de contribuyentes incumplidos”, vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.

Hipótesis y proposiciones

- Una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos” permitiría al SAT aplicar dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

Planteamiento del Problema

Se planteó la siguiente pregunta de investigación:

- ¿Una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos”, permitiría al SAT aplicar dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes?

Metodología de la investigación

A continuación se presentan los aspectos metodológicos que se utilizaron para conducir la presente tesis doctoral. Entre dichos aspectos se encuentra la presentación de la hipótesis y objetivos de investigación, la selección de perspectiva desde la cual se enfoca la investigación. Una vez planteado el enfoque se explica el tipo de investigación en el que esta tesis se inserta a fin de ubicarse en un campo y en una materia específica dentro del derecho.

El tipo de investigación es de carácter jurídico descriptivo, pues implica analizar, interpretar y referir un fenómeno social a través de la recolección de datos¹⁴, lo cual se llevó a cabo a través de un autoinforme, en el que se recabó información por medio de entrevistas a efecto de probar la hipótesis del tema de estudio, siendo en este caso el “Derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”¹⁵. Cabe señalar que este tipo de investigación es típica de las ciencias sociales, ya que examina sistemáticamente la conducta humana personal y social en distintos ámbitos¹⁶.

Se utilizó la investigación jurídico-descriptiva ya que a través de ella es posible descomponer un problema jurídico en sus diversos aspectos, estableciendo relaciones y niveles que ofrezcan una imagen del funcionamiento de una norma o institución jurídica¹⁷.

La presente tesis doctoral es de corte social, pues pretende vincularse con la sociedad a través de la realización de acciones concretas sustentadas en la información que proviene de la investigación y de otras fuentes de información¹⁸, la línea de generación y aplicación del conocimiento es el Derecho Constitucional, ya que se analizaron a fondo cuáles son los derechos humanos consagrados en nuestra Carga Magna y en los Tratados Internacionales en los que México es parte, específicamente aquellos derechos humanos aplicables a los ciudadanos registrados como contribuyentes ante el SAT.

El método deductivo fue utilizado para conducir la investigación, examinando una de las problemáticas principales del caso de estudio, el rezago que existe en nuestro país en materia de derechos humanos, para posteriormente analizar cuáles fueron los elementos que motivaron al estado mexicano a procurar un mayor reconocimiento a los

¹⁴ Achaerandio Zuazo, Luis S.J. *op. cit.*, p. 23.

¹⁵ Ibáñez Brambila. Berenice. *Manual para la elaboración de Tesis*. 2da ed. México. Editorial Trillas. 2009. p. 35.

¹⁶ *Ibíd.* pp. 23-24.

¹⁷ Baena, Guillermina. *op. cit.*, p. 22.

¹⁸ Rojas Soriano, Raúl. *Guía para realizar investigaciones sociales*. 93a. ed. México. Plaza y Valdés. 2013. p. 63.

derechos humanos a través de las reformas constitucionales de 2011 y cómo beneficia ese nuevo reconocimiento los derechos humanos de los contribuyentes.

En este orden de ideas, se utilizó también en la presente investigación el método comparativo, utilizado para realizar estudios de Derecho Comparado con otros países del mundo, en específico Alemania y Argentina, buscando con ello comprobar las semejanzas y diferencias de los sistemas jurídicos de dichos países con el propósito de analizar, comparar y confrontar dichos sistemas extranjeros con el sistema jurídico mexicano, buscando de esa forma perfeccionar las disposiciones tributarias del país, y por ende, su sistema jurídico¹⁹.

Del mismo modo, el método comparativo fue utilizado también para analizar sentencias de la Corte IDH en donde se condenan a diversos países con motivo de temas o procesos tributarios, así como las repercusiones que hayan tenido dichas sentencias en sus legislaciones.

El método exegético se utilizó para analizar los cambios realizados al Código Fiscal de la Federación a partir de la reforma constitucional de 2011, en específico estudiar las disposiciones que tengan relación con los datos personales de los contribuyentes, delimitando la investigación a la publicación de la denominada “Relación de contribuyentes incumplidos”, y determinar si esta va en sintonía con el nuevo sistema jurídico mexicano o si atenta en contra del derecho a la protección de datos personales, para en su caso, elaborar una propuesta de reforma al Código Fiscal Federal en donde se modifiquen dicha disposición y se logre que el SAT pueda aplicarla sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes.

A partir de las anteriores premisas se procedió a analizar las consecuencias que ha traído consigo la reforma constitucional antes señalada al ámbito tributario, ya que se haya deseado o no, el cambio constitucional debe permear y provocar cambios en el

¹⁹ Sirvent Gutiérrez, Consuelo. *op. cit.*, p. 1.

derecho tributario²⁰, por lo que en la presente investigación se analiza la denominada “Relación de contribuyentes incumplidos”, a fin de determinar cómo debe modificarse la figura de mérito a fin de proteger los datos personales de los contribuyentes y lograr que el SAT pueda aplicar la figura fiscal antes mencionada sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

Después del procedimiento de obtención y análisis de datos, se procesó la información a partir categorías extraídas de las entrevistas a los informantes clave especialistas en el tema de investigación, se confrontaron los resultados con la hipótesis y los objetivos planteados en la presente tesis doctoral

Los hallazgos sirven como referencia sobre el tema, de este modo, se busca que la investigación contribuya a generar mejores perspectivas del problema planteado.

Fuentes de la investigación

La búsqueda de fuentes documentales para la investigación fue una de las tareas más complicadas y selectivas por la escasez de información al respecto, lo que produce muchos vacíos a la hora de intentar sistematizar la poca que existe sobre el tema. A partir de lo anterior la base documental de la investigación, además de las entrevistas realizadas, la constituyen fuentes primarias como textos normativos como la Carta Interamericana de Derechos Humanos, el Código Fiscal de la Federación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, las resoluciones de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública y Gubernamental. Otra fuente de corte jurisprudencial considerada primaria es el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

²⁰ Domínguez Crespo, César Augusto. *op. cit.*, p. 8.

En lo que respecta a fuentes secundarias se consultaron revistas, tesis y artículos publicados en medios electrónicos ya que, al ser un tema originado con motivo de la reforma constitucional antes de 2011, no existe aún suficiente bibliografía impresa sobre el tema. Algunos textos académicos importantes son el libro *Nuestros Derechos. México* (2000) de Marcia Muñoz de Alba Medrano que reúne interesantes reflexiones sobre los derechos de los contribuyentes. Otro texto que se suma al anterior es *¿México y el “Bloque de Constitucionalidad”?* (2014) de Adolfo Pozas Márquez. Y por otra parte, algunos textos que contribuyen en lo comparativo son *El federalismo en Alemania: Aspectos fundamentales* (1996) de Miguel Berger y *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información* (2015) de Miguel Ángel Hernández Martín. Hasta este punto sólo se mencionan estos por su relevancia crítica entre otros textos constituyen parte integral de la base documental de la investigación.

Cabe añadir que la producción de información sobre el tema es un debate presente en materia de Derechos Humanos. La poca información da también una pauta para dirigir la mirada a este tipo de temas desde los cuales se puede reflexionar los límites y alcances de la privacidad del contribuyente ante la administración pública.

Tal y como se ha venido señalando, otra de técnica de recopilación de datos e información fue a través de entrevistas a funcionarios que por su trabajo y trayectoria se consideran especialistas en la materia de análisis a estudiar.

CAPÍTULO I: LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 2011

Las dos corrientes de mayor tradición en los distintos sistemas jurídicos han sido la teoría del derecho natural y el positivismo jurídico, los que se han enfrentado durante décadas; no obstante, el debate entre estas corrientes parece haberse ido superando tras diversos eventos sucedidos en el siglo XXI²¹.

De esa corriente filosófica del derecho natural o iusnaturalismo emanan los derechos humanos; dicha corriente sostiene que el derecho para ser válido debe ser moralmente correcto, estableciendo además que existen valores supremos que deben ser respetados e insertados en las normas vigentes, dando con ello nacimiento a los derechos humanos²².

El iusnaturalismo busca proteger sobre todas las cosas los derechos a la libertad, vida, propiedad, seguridad jurídica, derechos civiles y políticos, entre otros; así como algunos que se han ido reconociendo relativos a los derechos económicos, sociales y al desarrollo de las personas; muchos de los cuales están estrechamente vinculados con el actuar de los órganos de la Administración Pública Federal²³.

En México, antes de la reforma constitucional de 2011, la tendencia del legislador había sido permitir la arbitrariedad, el abuso, el despotismo y el exceso de poder a favor de los servidores públicos, olvidándose de proteger al hombre común frente a los

²¹ Arntzen. Sven. *Recht und Frieden in der Philosophie Kants*. Walter de Gruyter. Berlin. Disponible en: <https://books.google.de/books?id=2nCOMqFhz9kC&pg=RA3-PA195&lpg=RA3-PA195&dq=natural+recht&source=bl&ots=zPoBmX2ZMj&sig=mXFtR7e2O1v1I2MkxdvFVmHw6Do&hl=d e&sa=X&ved=0ahUKEwiOk9uTo9rRAhVBxlQKHeFx CikQ6AEIRTAH#v=onepage&q=natural%20recht&f=false>. Consultado el 15 de enero de 2017. p. 195.

²² Bravo Gilbert, Sergio (et al.). *Hacia una cultura de respeto a los derechos humanos en los servicios públicos municipales*. México. Revista Aída. Ópera Prima de Derecho Administrativo. Núm. 15 Enero-Junio. 2014. Disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=aida&n=15>. Consultado el 15 de marzo de 2017. pp. 582-583.

²³ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *op. cit.*, p. 8.

actos inconstitucionales e ilegales de las autoridades, creando leyes arbitrarias y ajenas a derecho²⁴.

El 10 de junio de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una importante reforma constitucional en materia de derechos humanos, con la cual se pretende lograr una sociedad más igualitaria, con justicia social e instrumentos que limiten los excesos en el ejercicio del poder²⁵, abriendo el derecho mexicano a los tratados internacionales en materia de derechos humanos e incorporando pautas normativas para las autoridades del Estado frente a los derechos de las personas²⁶.

Esta reforma cambia el sistema jurídico positivista que se tenía en nuestro país, pues se pretende que los jueces y todas las autoridades del país adopten una nueva postura en su interactuar con los gobernados, tratando de acercarse a una corriente más humanista del derecho, una más cercana a la percepción Europea, en la cual las personas son titulares de derechos subjetivos públicos, de intereses legítimos y hasta de intereses simples²⁷.

La reforma constitucional es más acorde a la corriente iusnaturalista del derecho de la que se ha hablado anteriormente, ya que busca enaltecer los derechos humanos de las personas²⁸, protegiendo no sólo los derechos humanos previstos en la propia Constitución, sino también aquellos establecidos en los tratados internacionales²⁹.

²⁴ Del Castillo del Valle, Alberto y Arriaga Becerra, Hugo. *Reforma Constitucional: Muerte de las Garantías y del Amparo Fiscal*. México. Ediciones Jurídicas Alma. 2009. Consultado el 18 de diciembre de 2015. p. 13.

²⁵ González Chávez, Héctor. *Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización*. et al. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014. p. 7.

²⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Serie Derechos...*, cit., p. VII.

²⁷ Buenrostro Cevallos, Alfredo Félix. *Estudios de Derecho Comparado en materia tributaria internacional*. México: Universidad Autónoma de Baja California. 2007. p. 48.

²⁸ Coello Nuño, Ulises. Hernández Cruz, José Luis. *La evolución del reconocimiento constitucional de los derechos humanos en México*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2013. p. 189. Disponible en: <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3540/12.pdf>. Consultado el 11 de octubre de 2016.

²⁹ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *op. cit.*, p. 8.

No obstante, algunas disposiciones tributarias posteriores a la reforma de 2011 parecen muy distantes del nuevo paradigma de derechos humanos, tal es el caso de la “Relación de Contribuyentes incumplidos del SAT”, la cual parece no ir en concordancia con la nueva tendencia humanista de la reforma constitucional³⁰.

Tal y como se ha señalado anteriormente, pareciera que con la reforma constitucional no se pensó en las consecuencias que pudiera representar en el Derecho Tributario de nuestro país, seguramente el foco de atención del proyecto de reforma era el control difuso o el control de convencionalidad; no obstante, el cambio constitucional trae un cúmulo de elementos de estudio que vienen a permear en el ámbito del Derecho Tributario³¹.

En la presente tesis se analizan las normas tributarias desde un punto de vista más humanista, una perspectiva que sea acorde a la reforma constitucional de 2011, en la cual se da un nuevo reconocimiento a los derechos humanos, obligando a todas las autoridades judiciales del país a no aplicar leyes que consideren contrarias a la Constitución o a los tratados internacionales relacionados con los derechos humanos³².

Dicha reforma contempla un cambio no sólo para las autoridades judiciales del país, sino para todas las demás autoridades para que dentro del ámbito de sus competencias velen no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales en los que México es parte, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio *pro persona*³³.

³⁰ Higuera Arias, Juan de la Cruz. *Buzón Tributario: Nuevo Ojo Fiscalizador del SAT*. Revista Foro Jurídico. Numero 123. Diciembre 2013. Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/search/*/buz%C3%B3n+tributario/WW/vid/480522223 Consultado el 15 de mayo de 2015. p. 32.

³¹ Domínguez Crespo, César Augusto. *op. cit.*, p. 8.

³² (TJ) VII.2o.C. J/3 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2. P. 1106. R. 2003522.

³³ (TA) P. LXVII/2011(9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. P. 535. R. 160589.

Este nuevo sistema jurídico mexicano es un reto para el estudio del derecho, ya que nos lleva a replantear los temas que creíamos conocer, ampliando el marco del derecho mexicano inclusive al ámbito internacional, obligándonos a estudiar más a fondo para determinar hasta qué punto cambia nuestro sistema y hasta dónde llega este nuevo reconocimiento a los principios *pro personas* dentro de las disposiciones que creíamos conocer, en nuestro caso las normas del Derecho Tributario, estudiando en un nuevo entorno social donde lo más importante son los derechos humanos y no la aplicación estricta de las leyes.

1.1. El nuevo bloque de constitucionalidad mexicano

La influencia internacional y la globalización ha ejercido una fuerte presión sobre la organización del Estado Mexicano, ello ha influido en las condiciones económicas, políticas, culturales y científicas del país³⁴, buscando llegar a un estado de derecho constitucional, donde lo más importante es la dignidad, libertad, igualdad y democracia, respetando en todo momento los principios *pro persona*³⁵.

Para poder llegar a ese Estado de derecho constitucional es necesario que exista un sistema jurídico moderno con control efectivo de constitucionalidad de sus leyes, dicho control garantiza la seguridad jurídica de sus gobernados, generando con ello un ahorro para el Estado, y a su vez, fortaleciendo el Estado de derecho³⁶.

Uno de los principales detonantes de la reforma constitucional fue la resolución dictada por la Corte IDH en el caso Radilla Pacheco contra México, dicha sentencia provocó que se estableciera un nuevo paradigma constitucional, donde se pretende que todas las autoridades del país se encarguen de proteger los derechos humanos de

³⁴ Jiménez, William Guillermo. *Constitucionalismo, Estado y territorio en el contexto de la globalización*. Civilizar. Ciencias Sociales y Humana, Colombia, vol. 12, núm. 23, julio-diciembre, 2012. p. 80.

³⁵ Cárdenas Gracia, Jaime. *Diez tesis sobre nuestro atraso jurídico*. p. 41.

³⁶ Garmendia Cedillo, Xochitl. *Control difuso y control convencional de constitucionalidad*. México. Disponible en:
<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/controldifusoycontrolconvencional.pdf> Consultado el 06 de abril de 2015. p. 4.

las personas, enalteciendo los derechos humanos por encima de las normas y otorgando a los jueces del país un control difuso de la Constitución en beneficio de los individuos³⁷.

Es a través de la Corte IDH que se pretende garantizar la supremacía de la Convención Americana, llevando a cabo un mecanismo de protección procesal cuando el sistema jurídico interno de algún Estado miembro de la CADH es incompatible con la Convención o con los tratados internacionales en materia de derechos humanos³⁸. Tal fue el caso del expediente “Radilla Pacheco vs México”, donde a raíz de dicho asunto la SCJN determina que en México la jurisprudencia de la Corte IDH es obligatoria para el Estado responsable dentro del juicio³⁹, remarcando también que en caso de que la sentencia se refiera a un Estado diverso, el criterio de la Corte IDH será vinculante a través del control de convencionalidad⁴⁰

A partir de la reforma los justiciables deberán ejercer un control difuso de constitucionalidad y deberán aplicar la convencionalidad; así mismo, con las nuevas disposiciones constitucionales también se encuentran obligados a respetar y aplicar las jurisprudencias emitidas por la CIDH, dando con esto forma a lo que en la doctrina se ha venido denominando como “el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano”⁴¹.

Con el nuevo sistema jurídico mexicano se pretende que los justiciables otorguen a las personas la protección más amplia posible, determinando en cada caso específico qué derechos deberán prevalecer de conformidad con las características de universalidad, inalienabilidad y fundamentalidad de los derechos humanos⁴².

³⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las pruebas en la Controversia Constitucional y en la acción de inconstitucionalidad*, Colección Figuras procesales constitucionales, 1ª. Ed., México, SCJN, 2005, p. 32.

³⁸ Flores Navarro, Sergio y Rojas Rivera, Victorino. *Control de convencionalidad*. México. Editorial Novum. p. 7.

³⁹ Flores Navarro, Sergio y Rojas Rivera, Victorino. *Ibidem*. p. 8.

⁴⁰ Carpizo, Enrique. *Retos Constitucionales. Entre el control convencional y la protección a los derechos humanos*. México. Editorial Porrúa. 2015. pp. 35-37.

⁴¹ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *Ibidem*. p. 1.

⁴² Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Memorias del II congreso internacional de Argumentación Jurídica, Argumentación Jurisprudencial*. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2012 p. 21.

Este principio llamado *pro persona* estatuye que cuando existen diversas interpretaciones de una norma jurídica deberá de utilizarse aquella interpretación que sea más benéfica para las personas; es decir, cuando en un caso concreto existen dos normas o dos interpretaciones diversas se deberá aplicar aquella que beneficie más al administrado⁴³; un requisito para la actualización del principio *pro persona* es la existencia de una antinomia, tal y como lo ha señalado la SCJN⁴⁴.

Por su parte, la Corte IDH ha establecido respecto del principio *pro persona* que “entre varias opciones para alcanzar ese objetivo debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido”.⁴⁵

La reforma constitucional incluyó en el párrafo segundo del artículo 1º que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado Mexicano deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho un análisis sobre el papel que corresponde a las autoridades no jurisdiccionales sobre dicha reforma, señalando que todas las autoridades no jurisdiccionales del país en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo una interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia⁴⁶.

Así pues, el nuevo paradigma de los derechos humanos representa un nuevo desafío no sólo en el ámbito judicial, sino para el actuar de todas las autoridades del país, siendo nuestro tema en concreto el ámbito del Derecho Tributario, influyendo

⁴³ Tesis: II.3o.P. J/3 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, Reg. 2005477.

⁴⁴ Guastini, Riccardo. *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*. Gascón, Marina y Carbonell, Miguel (traductores). Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. p. 71.

⁴⁵ Tesis: II.3o.P. J/3 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, Reg. 2005477.

⁴⁶ Domínguez Crespo, César Augusto. *op. cit.*, pp. 1-2.

estas reformas en el interactuar cotidiano de las autoridades tributarias y sus contribuyentes.

A través del control de convencionalidad se busca utilizar a los tratados internacionales en materia de derechos humanos como una fuente del derecho que se superior a las normas secundarias, es decir, se debe realizar un análisis para determinar si la norma es acorde al contenido de un convenio internacional o jurisprudencia vinculante, incluso analizar si el acto es coherente con el derecho internacional de los derechos humanos⁴⁷.

El objetivo principal del control de convencionalidad es determinar si el Estado que ha sido demandado cumple con las obligaciones adquiridas en materia de tratados internacionales, para en su caso, ordenar la reparación en los casos que se determine su incumplimiento. Dichas reparaciones tienen graves consecuencias para los Estados, ya que éstos deben evitar la repetición de los actos que fueron declarados incompatibles con los estándares internacionales de protección de los derechos humanos, aún y cuando ello implique realizar cambios en el sistema jurídico interno del Estado responsable⁴⁸.

La Corte IDH también realiza control de convencionalidad, dicho control consiste en un mecanismo de protección procesal que se ejerce cuando el derecho interno de un país es incompatible con la CADH u otros tratados en materia de derechos humanos aplicables, realizando un examen de confrontación normativa en un caso concreto a fin de garantizar la supremacía de la Convención Americana⁴⁹.

A partir de la reforma constitucional de 2011, las sentencias emitidas por la Corte IDH son vinculantes para el Estado mexicano, así mismo, en aquellas sentencias de la Corte Interamericana en que se resuelva respecto a actos realizados por un Estado

⁴⁷ Carpizo, Enrique. *op. cit.* pp. 35-37.

⁴⁸ Flores Navarro, Sergio y Rojas Rivera, Victorino. *op. cit.*, p. 7.

⁴⁹ *Ídem.*

diverso miembro de la Convención Americana, el criterio se entenderá como orientador para nuestro país⁵⁰.

En México, la SCJN es el órgano que se erige como tribunal de control concentrado de la Constitución, inclusive con las reformas de 2011, la SCJN sigue siendo el único órgano que puede declarar la inconstitucionalidad de una norma. Al respecto, se han emitido criterios restrictivos respecto del control difuso de la Constitución, señalando que únicamente la SCJN podía llevar a cabo dicho control⁵¹; a continuación se presentan algunos de ellos:

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.⁵².

...

CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.⁵³.

...

De las tesis antes presentadas se desprende que el estado mexicano ha buscado fortalecer la justicia social, implementando nuevos instrumentos que limiten los excesos en el ejercicio del poder, armonizando con ello el marco constitucional mexicano con el derecho internacional⁵⁴; prueba de ello es la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada el día 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación, a través de la cual el derecho mexicano interno se abre a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, incorporando pautas normativas

⁵⁰ Cossío Díaz, José Ramón. Video "El nuevo sistema de constitucionalidad en México". Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=rakc6hjcW2c>. Consultado el 21 de mayo de 2016.

⁵¹ Garmendia Cedillo, Xochitl. *op.cit.*, p. 10.

⁵² Tesis P./J. 74/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, t. X, agosto de 1999. p. 5.

⁵³ Tesis P./J. 73/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, t. X, agosto de 1999. p. 18.

⁵⁴ González Chévez, Héctor. *op. cit.*, p. 7.

obligatorias para todas las autoridades del Estado frente a los derechos de las personas⁵⁵.

Esta reforma constitucional dejó atrás el antiguo modelo de control constitucional concentrado mexicano que se encontraba exclusivamente a cargo de los tribunales federales, cambiando a un nuevo sistema de control difuso de constitucionalidad, en el cual todos los jueces nacionales, sin importar su jerarquía, están facultados para ejercer un control difuso de constitucionalidad de leyes y actos de autoridad, analizando si en el caso concreto no se contraviene algún precepto previsto en la Constitución o en algún tratado internacional en materia de derechos humanos⁵⁶.

Es así que a partir de la reforma constitucional antes señalada los jueces del fuero común pueden ejercer un control difuso de constitucionalidad y aplicar la convencionalidad; así mismo, las nuevas disposiciones obligan a todos los jueces a respetar y aplicar las jurisprudencias emitidas por la Corte IDH, dando con esto origen a lo que en la doctrina se ha venido denominando como “el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano”⁵⁷.

Actualmente el sistema de control en México es mixto: concentrado en una parte y difuso en otra, permitiendo que sean los criterios e interpretaciones constitucionales por declaración de inconstitucionalidad o por inaplicación, los que fluyan hacia la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que sea ésta la que determine cuál es la interpretación constitucional que finalmente debe prevalecer en el orden jurídico nacional⁵⁸.

A partir de la reforma al artículo 1º constitucional, es válido referirnos al bloque de constitucionalidad y no solo a la Constitución como fuente del derecho, esto es así

⁵⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Serie Derechos...*, cit., p. VII.

⁵⁶ González Chévez, Héctor. *op. cit.*, p. 8.

⁵⁷ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *op. cit.*, p. 1.

⁵⁸ Fajardo Morales, Zamir Andrés. *El control de la convencionalidad en México: Elementos dogmáticos para una aplicación práctica*, consultado en: <https://www.google.com.mx/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF8#q=el+control+difuso+de+la+convencionalidad:+elementos+dogmaticos+para+una+aplicacion+practica>. Consultado el 15 de abril de 2016.

porque los derechos humanos no se limitan a los que reconoce la Carta Magna, sino que están contemplados en los tratados en materia de derechos humanos, por lo que el Estado mexicano está obligado a respetarlos⁵⁹.

El bloque de constitucionalidad puede ser definido como el conjunto de derechos de la persona asegurados por fuente constitucional o por vía del derecho internacional de los derechos humanos⁶⁰.

Por su parte, la SCJN no ha querido definir al nuevo sistema jurídico mexicano como un bloque de constitucionalidad, señalando algunos de sus Ministros que dicha definición confunde más de lo que aporte, proponiendo entre otras cosas que al nuevo reconocimiento a los derechos humanos y a los Tratados Internacionales se le denomine con nombres tales como: “Bloque de regularidad”, “Bloque de derechos”, “Conjunto normativo de rango constitucional”, etcétera.

Ninguno de los conceptos anteriores ha podido llenar la expectativa de todos los Ministros de la Corte, por lo que la disputa sobre el nombre del nuevo sistema jurídico mexicano ha quedado atrás a efecto de analizar a fondo temas de mayor relevancia, tales como el determinar cómo se van a integrar los derechos humanos de fuente internacional al nuevo sistema jurídico mexicano⁶¹.

El Dr. Ortega Maldonado señala que el “Bloque de constitucionalidad” se integra por cuatro elementos: a) La Constitución propiamente; b) Los tratados en materia de

⁵⁹ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. Editorial Porrúa. México. 2012. pp. 99-100.

⁶⁰ Noriega Alcalá, Humberto. *Elementos del bloque constitucional del acceso a la jurisdicción y debido proceso proveniente de la convención americana de derechos humanos*. Centro de Estudios Constitucionales de Santiago de Chile. Chile. En Pérez Salazar, Enrique y Pozas Márquez, Adolfo. *¿México y el “Bloque de Constitucionalidad”?* En González Chévez, Héctor (Coord). Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014. pp. 99.

⁶¹ Pérez Salazar, Enrique y Pozas Márquez, Adolfo. *¿México y el “Bloque de Constitucionalidad”?* En González Chévez, Héctor (Coord). Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014. p. 103.

derechos humanos; c) Las leyes generales y d) La jurisprudencia obligatoria emitida por la SCJN al interpretar cualquiera de los ordenamientos anteriores⁶².

La jurisprudencia interamericana es vinculante en nuestro país a través del control de convencionalidad, el cual busca analizar actos o leyes de los Estados que atentan contra los derechos humanos de las personas⁶³. A través de dicho control el estado mexicano pretende utilizar los tratados internacionales en materia de derechos humanos como una fuente del derecho, ponderándola incluso por encima de las normas secundarias⁶⁴.

Así mismo, la reforma constitucional incluyó en el párrafo segundo del artículo 1º que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado Mexicano deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”⁶⁵.

Al respecto, la SCJN ha realizado un análisis sobre el papel que corresponde a las autoridades no jurisdiccionales sobre dicha reforma, señalando que todas las autoridades no jurisdiccionales del país en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo una interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia⁶⁶.

El nuevo paradigma de los derechos humanos representa un nuevo desafío no sólo en el ámbito judicial, sino para el actuar de todas las autoridades del país, siendo nuestro tema en concreto el ámbito del Derecho Tributario, influyendo estas reformas en el interactuar cotidiano de las autoridades tributarias y sus contribuyentes.

⁶² Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho...., cit.*, p. 99.

⁶³ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento... cit.*, p. 33.

⁶⁴ Carpizo, Enrique. *op. cit.* pp. 35-37.

⁶⁵ Domínguez Crespo, César Augusto. *op. cit.*, p. 1.

⁶⁶ *Ibidem*, pp. 1-2.

1.2. Derechos humanos de los contribuyentes

El hombre nace y se desarrolla dentro de una sociedad, por lo que es natural que busque ser parte de una comunidad; para que el ser humano pueda lograr una plena realización personal y comunitaria es necesario que exista un sistema jurídico con autoridad, en el que los gobernados se sometan por voluntad propia al Estado a cambio de la protección y seguridad⁶⁷; así pues, el hombre se somete a un ente superior, en este caso el Estado, con el compromiso de que dicho Estado se encargará de satisfacer las necesidades fundamentales de sus ciudadanos.

A fin de lograr los objetivos de la sociedad que lo conforman, así como para lograr el completo desarrollo de sus individuos, el Estado emite un sistema de leyes que regulan el comportamiento de sus gobernados, señalando en dichas disposiciones cuáles son los derechos y obligaciones contraídas por este pacto entre gobierno y súbdito, sometiéndolos no sólo a un deber jurídico, sino moral de cumplir con las disposiciones vigentes, sancionando a aquellos que no cumplan con las normas aplicables a través de sus facultades de imperio⁶⁸.

Uno de los principios del sometimiento por parte de los gobernados ante el Estado es el pago de los tributos, ya que con ellos el Estado no solo logra el recurso necesario para el gasto público, sino que tiene por objeto refrendar el sometimiento al Estado por parte de sus sujetos pasivos.

El propósito mayor de cualquier Estado por generar los tributos e impuestos necesarios para el sostenimiento del mismo no sólo estriba en la necesidad general de los miembros por lograr el resultado en mención, sino también por la imperiosa coercibilidad que debe

⁶⁷ Rodríguez-Toubes Muñiz, Joaquín. *El iusnaturalismo de John Finnis*. 1993. pp. 390-391. Disponible en: http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F142246.pdf&ei=mTk4VaLcE8LEogTumYFw&usg=AFQjCNGYTyHNYubzqC4_GyACHuRAY_1-Aw&bvm=bv.91427555,d.cGU. Consultado el 21 de abril de 2015.

⁶⁸ Troper, Michel. *Ensayos de Teoría Constitucional*. Distribuciones Fontamara. 2004. p. 17.

*de existir en virtud de cargar un sometimiento expreso, puro, legítimo –en apariencia– y normativo en las personas que perciben rentas imputables a una carga tributaria*⁶⁹.

La doctrina tributaria latinoamericana considera a los tributos como ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía y de su potestad de imperio; a diferencia de ello, la doctrina española tiene una percepción más humanista del Derecho Tributario, señalando que el tributo no proviene de la obligación forzosa y positiva que tenemos con el Estado, sino de la obligación constitucional de contribuir al gasto público para lograr satisfacer las necesidades individuales y colectivas⁷⁰;

*Es en el pago de los tributos donde los miembros de una sociedad se reivindican en su más alta dignidad de ciudadanos, al desprenderse de ingresos propios para contribuir a un bien mayor que los trasciende en lo individual, y que es el de la propia viabilidad de la sociedad a la que pertenecen*⁷¹.

El deber de contribuir al gasto público proviene no solo de la ley positiva, sino de una obligación superior a la que dictan las normas, un deber cívico y moral de pagar tributo al estado a fin de obtener un bien común; creando con ello un lazo de reciprocidad en el cual el Estado a cambio proporciona protección y derechos que ayudarán a lograr un completo desarrollo personal y colectivo.

En este sentido, al ser la obligación de pagar tributos un concepto innato al gobernado, resulta también necesario advertir la relevancia que adquiere el reconocimiento, defensa y la tutela de los derechos humanos con que cuentan los gobernados a fin de que el Estado, en su ejercicio coactivo, no exceda ese poder de imperio que tiene sobre sus gobernados, sino que someta su actuar al marco normativo legal aplicable.

⁶⁹ Reyes Corona, Oswaldo G. *Cobertura técnica y jurídica de la Economía de Opción: El ope legis tributario y su restrictividad*. México: Academia Iberoamericana de Derecho Tributario. 2009. p.15.

⁷⁰ Buenrostro Cevallos, Alfredo Félix. *op. cit.* pp. 47-48.

⁷¹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento...*, *cit.*, p. 30.

Pudiera parecer complicado estudiar el Derecho Tributario desde otro punto de vista que no sea el derecho positivo, un derecho en el que las leyes deben ser cumplidas y aplicadas estrictamente sin importar si son justas o no; sin embargo, la historia nos ha enseñado que pueden surgir problemas cuando el derecho se aplica de manera estricta y sin límites sustantivos, como en el caso de la Alemania nazi⁷².

Algunos pudieran señalar que en México no existen leyes injustas, que para eso tenemos a la SCJN, que vela por que las leyes se encuentren en armonía con los derechos humanos; no obstante, desde hace varios años la SCJN ha sido muy conservadora en sus posturas en materia tributaria, considerando de mayor relevancia la estabilidad presupuestal del país que la constitucionalidad de las normas tributarias⁷³, hecho que podría cambiar con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos que está viviendo nuestro país.

El presente estudio pretende abordar el tema de la Tributación desde una perspectiva más humanista, una que esté a la altura de la reforma constitucional de 2011, en la cual se da un mayor reconocimiento a los derechos humanos, obligando a todas las autoridades judiciales del país a inaplicar leyes que contrarias a la Constitución o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos⁷⁴; y a su vez, obligando a las demás autoridades a que dentro del ámbito de sus competencias velen por los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que somos parte, dando mayor importancia a los derechos de las personas⁷⁵.

⁷² Nash Rojas, Claudio. Núñez Donald, Constanza. *La tutela judicial efectiva de los derechos fundamentales en Latinoamérica*. México: Ubijus Editorial. 2015. p. 16.

⁷³ Ríos Granados, Gabriela. Derechos Humanos de los Contribuyentes a la Luz del artículo 31, fracción IV, Constitucional, y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/9.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2015. p. 60.

⁷⁴ Tesis (TJ) VII.2o.C. J/3 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2. P. 1106. R. 2003522.

⁷⁵ Tesis (TA) P. LXVII/2011(9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. P. 535. R. 160589.

Los derechos humanos de los contribuyentes deben ser tutelados como derechos fundamentales, pues cumplen con la función de proteger a los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado y deben ser garantizados como derechos fundamentales al convertirse estos en su defensa frente al abuso de las facultades que tiene el Estado para exigir el pago de tributos⁷⁶.

Dichas reformas constitucionales son todo un reto para el estudio del derecho, ya que trae consigo un nuevo enfoque sobre los temas que se creían conocer, ampliando el marco del derecho mexicano inclusive al ámbito internacional, obligando con ello a estudiar más para determinar hasta qué punto cambian estas reformas y el nuevo reconocimiento a los principios pro hombre las disposiciones que se creían saber, en el presente caso las disposiciones fiscales y administrativas, llegando a un nuevo entorno social donde lo más importante son los derechos humanos y no la aplicación estricta de las leyes.

Por lo anterior, resulta necesario replantear cuáles son los derechos humanos aplicables a la materia tributaria a la luz de las reformas constitucionales de 2011 y cómo debe cambiar la relación entre el Estado y sus contribuyentes a fin de velar por estos denominados principios *pro homine*.

1.2.1. La obligación de contribuir al gasto público

Tal como se señaló previamente, para que el hombre se desarrolle en una sociedad, es necesario que exista un sistema jurídico con autoridad en el cual los gobernados se sujeten por voluntad propia a la obediencia del Estado a cambio de la protección del mismo⁷⁷; es decir, el hombre se somete a un ente superior, en este caso el Estado, con el compromiso de que dicho Estado se encargará de satisfacer las necesidades fundamentales de sus sujetos pasivos.

⁷⁶ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento... cit.*, p. 32.

⁷⁷ Rodríguez-Toubes Muñiz, Joaquín. *op. cit.*, pp. 390-391.

El Estado a fin de lograr los objetivos de la sociedad que lo conforman, así como en aras de lograr el completo desarrollo de sus individuos, crea normas que rigen la vida de sus gobernados, señalando con dichas disposiciones cuáles son sus derechos y cuáles son las obligaciones contraídas por este pacto entre gobierno y súbdito, sometiéndolos según el filósofo del derecho Alf Ross no sólo a un deber jurídico, sino moral de cumplir con las disposiciones vigentes⁷⁸, sancionando a aquellos que no cumplan con las normas aplicables a través de sus múltiples facultades de imperio.

Uno de los principios del sometimiento ante el Estado es el pago de los tributos, ya que con ellos el Estado no solo subsiste, sino que refrenda el sometimiento hacia sus gobernados. Los tributos constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio y tiene como finalidad suprema la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado⁷⁹.

Gran parte de la doctrina tributaria latinoamericana considera a los tributos como ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía o en virtud de su potestad de imperio; por su parte, la doctrina española sostiene que el fundamento del tributo proviene de la obligación constitucional de contribuir al gasto público⁸⁰.

El pago de impuestos es uno de los deberes éticos y obligaciones constitucionales primarias de los individuos, ya que a través de ellos se solventa el gasto público y se cumple con la solidaridad social. La Dra. Bernal Ladrón de Guevara sostiene que “es en el pago de los tributos donde los miembros de una sociedad se reivindican en su más alta dignidad de ciudadanos, contribuyendo a un bien mayor que trasciende en lo individual⁸¹”.

⁷⁸ Troper, Michel. *op. cit.*, p. 17.

⁷⁹ Buenrostro Cevallos, Alfredo Félix. *op. cit.* pp. 47 y 48.

⁸⁰ *Ídem.*

⁸¹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento... cit.* p. 30.

El deber de contribuir al gasto público proviene no solo de la ley impositiva, sino que existe una obligación superior a la que dictan las normas, un deber cívico y moral de pagar tributo al estado a fin de obtener un bien público, es ese lazo de reciprocidad en el cual el Estado a cambio de tributos proporciona seguridad y demás necesidades que llevan a un completo desarrollo personal. Esa imposición tributaria debe tener un límite que pudiera ser marcado por los derechos humanos internacionales, los cuales pueden ser protegidos por tribunales internacionales que tienen la tarea de garantizar los tratados⁸².

Sin ese sometimiento voluntario a través del cual los gobernados deciden aportar al gasto público una porción de sus riquezas, no sería posible sostener al Estado, ya que los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades⁸³, no obstante, el Maestro Reyes Corona señala que el propósito mayor de cualquier Estado por generar los tributos, no estriba solo en lograr el recurso necesario para su sostenimiento y el gasto público, sino que también tiene por objeto refrendar la imperiosa coercibilidad que debe existir en virtud de cargar un sometimiento expreso, puro, legítimo y normativo en las personas que perciben rentas imputables a una carga tributaria⁸⁴.

En este sentido, al ser la obligación de pagar tributos un concepto inherente al gobernado resulta también necesario advertir la relevancia que adquiere el reconocimiento, defensa y la tutela de los derechos humanos con que cuentan los gobernados a fin de que el Estado, en su ejercicio coactivo, no exceda ese poder de imperio que tiene sobre sus gobernados, sino que someta su actuar al marco normativo legal aplicable.

La palabra contribuyente se refiere a toda persona física o jurídica que realiza una actividad económica o laboral que genera el pago de un impuesto y que asume una

⁸² Hack, Erico. *op. cit.* p. 20.

⁸³ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 27ª. Ed. México: Porrúa. 2006. p. 319.

⁸⁴ Reyes Corona, Oswaldo G. *op. cit.*, p.15.

serie de deberes formales de acuerdo al Código Fiscal Federal y a las normas de la autoridad tributaria⁸⁵.

El Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define el concepto de “persona” como “individuo de la especie humana” o “sujeto de derecho”⁸⁶, dicho concepto define a la persona como un ser humano, pero también se refiere a ella como un sujeto de derecho; al respecto, García Máynez señala que persona es “todo ente capaz de tener facultades y deberes”⁸⁷.

Así, las personas tienen reconocimiento en el mundo jurídico como sujetos por medio de la personalidad jurídica, misma que se puede definir como la aptitud de tener derechos y obligaciones o la aptitud de ser sujeto activo⁸⁸.

Las personas pueden ser de dos tipos: jurídicas individuales o jurídicas colectivas, comúnmente llamadas personas físicas y personas morales respectivamente. La primera se refiere al individuo de la especie humana en cuanto tiene derechos y obligaciones, mientras que las llamadas personas morales son aquellas asociaciones dotadas de personalidad sujetos también de derechos y obligaciones⁸⁹.

⁸⁵ Dirección general de impuestos internos. Gobierno de la República Dominicana. Disponible en: <http://www.dgii.gov.do/contribuyentes/Paginas/default.aspx>. Consultado el 15 de noviembre de 2016.

⁸⁶ Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=SjUJL8Z>. Consultado el 12 de enero de 2017.

⁸⁷ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 51a. ed. Porrúa. México. 2000. p. 271. En Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Extranjeros, las Salas del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa no están obligadas a requerirles que acrediten su legal estancia en el país. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3203/5.pdf>. Consultado el 12 de enero de 2016. p. 20.

⁸⁸ Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Extranjeros, las Salas del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa no están obligadas a requerirles que acrediten su legal estancia en el país. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3203/5.pdf>. Consultado el 12 de enero de 2016. p. 20.

⁸⁹ *Ídem*.

El SAT define a las “personas morales” como una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil, etcétera⁹⁰.

Al respecto, la Corte IDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos) al resolver el caso “Cantos vs Argentina” determinó que los derechos y obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación. Consideró además la Corte que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), sí lo hace el Protocolo número 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, por lo que esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aún cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del derecho⁹¹.

Uno de los deberes y obligaciones constitucionales primarias de todas las personas, sin importar si son físicas o morales, es el pago de impuestos para sostener el gasto público y cumplir así con la solidaridad social; es en el pago de impuestos donde los contribuyentes se reivindican en su más alta dignidad de ciudadanos, favoreciendo a un bien común que trasciende en lo individual⁹².

Aún y cuando una de las funciones más importantes del Estado es el recaudar los impuestos, existen límites imputados por los ordenamientos jurídicos que atribuyan al Estado el poder para obtener los recursos necesarios sin afectar el desarrollo de la sociedad y de la actividad privada⁹³, aunado a que con el nuevo reconocimiento a los

⁹⁰ Servicio de Administración Tributaria. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/Paginas/default.aspx. Consultado el 20 de diciembre de 2016.

⁹¹ Ficha del Caso Cantos vs Argentina. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Tablas. Fichas. Cantos. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/cantos.pdf>. Consultado el 16 de mayo de 2016. p. 3.

⁹² Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento...*, cit., p. 30.

⁹³ Hack, Erico. *op. cit.*, p. 19.

derechos humanos se obliga a todas las autoridades del país a que dentro del ámbito de sus competencias velen por los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales en los que México es parte, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio *pro persona*⁹⁴.

Si bien el fisco federal en su potestad administrativa es considerado un ente superior, la desigualdad entre autoridad fiscal y gobernado no puede vulnerar los derechos inherentes a los contribuyentes, y en caso de darse un trato desigual entre gobernado y contribuyente, debe realizarse un razonamiento jurídico que sustente esa desigualdad, pues de lo contrario se estarían violentando los derechos humanos del sujeto pasivo⁹⁵.

1.2.2. Principios tributarios constitucionales

Como se ha venido señalando, la reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye un cambio de paradigma en el que la interpretación y cumplimiento de las leyes por parte de todas las autoridades del Estado debe llevarse a cabo al margen de los principios del hombre⁹⁶.

Por su parte, la materia tributaria tiene origen en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución; al respecto, la SCJN ha reiterado que los principios que emanan de dicho ordenamiento son los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público⁹⁷, sin que hubiera tenido que haber una reforma constitucional para

⁹⁴ Tesis (TA) P. LXVII/2011(9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. P. 535. R. 160589.

⁹⁵ Tesis 1a. CXCVII/2011 (9a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2. P 1087. R. 160858.

⁹⁶ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *El reconocimiento...*, cit., p. 30.

⁹⁷ *Ibidem*. p. 36.

incorporarlos en nuestro sistema tributario⁹⁸. Así, se pueden definir dichos principios de la manera que se presentará a continuación.

El principio de proporcionalidad ha sido definido por la SCJN como la congruencia que debe existir entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes, tal y como lo señala la siguiente tesis:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES⁹⁹.

...

Dicha tesis señala que el principio de proporcionalidad consiste en que aquellos obligados a tributar deben aportar una parte de sus ingresos en función de su capacidad contributiva, por lo que los impuestos deben fijarse tomando en cuenta la capacidad económica de cada uno de sus contribuyentes; así, pues las personas que obtengan mayores ingresos deberán pagar más tributos y los que obtengan menores ingresos deberán pagar reducidos impuestos.

Por su parte, el principio de equidad tributaria fue definido en la Novena Época de la SCJN como aquel que se refiere a la igualdad jurídica, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación y por ende, un trato distinto de aquellos que se encuentran en una situación distinta, tal y como se desprende de la siguiente tesis:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS¹⁰⁰

...

⁹⁸ Ríos Granados, Gabriela. *op cit.*, p. 58.

⁹⁹ Tesis P./J. 10/2003. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, t. XVII, mayo de 2003. p. 144.

¹⁰⁰ Tesis P./J. 41/97. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. t. V, junio de 1997. p. 43.

De la Tesis podemos resumir que el principio de equidad tributaria consiste en que todos los gobernados deben recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho y no en la necesidad de que todos los sujetos se encuentren en condiciones de absoluta igualdad; es decir, el Estado deberá tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales; de esta forma el Estado intenta equilibrar la balanza para aquellos que no se encuentran en la misma situación que sus iguales, permitiendo incluso un trato desigual entre aquellos que considera que no se encuentran en la misma situación jurídica y/o tributaria.

Posterior a esta Tesis, la SCJN tuvo que pronunciarse nuevamente sobre sus criterios de equidad tributaria, ya que siempre se habían referido únicamente al trato equitativo que debe darse entre particulares, sin aclarar si esa equivalencia de trato podía darse también entre el fisco federal y los contribuyentes cuando uno y otros tengan algún derecho oponible entre sí. Al respecto, el Pleno de la SCJN manifestó al resolver el amparo en revisión 650/93, que el fisco y los causantes no pueden recibir un trato similar porque no son iguales, como tampoco lo son los fines que persiguen, ya que el fisco es una autoridad dotada de imperio y su actuación de interés público; en cambio, los causantes persiguen los fines que son propios de su interés.

Tenemos por lo tanto, que los criterios de la SCJN han reiterado que el principio de equidad tributaria no aplica en la relación que existe entre fisco federal y contribuyente, ya que las finalidades que persigue la autoridad tienen por objeto el interés público y el bienestar social, dando con esto un arma importante a la autoridad recaudadora para que de manera coactiva ejerza su potestad de imperio en contra de sus gobernados.

No obstante, la progresividad del derecho mexicano, así como el nuevo reconocimiento que se ha hecho al principio *pro persona*, ha hecho que el máximo Tribunal de justicia analice de nueva cuenta su concepto de equidad tributaria a fin de determinar y delimitar hasta dónde puede llegar esa desigualdad entre autoridad y contribuyente, para no dejar al gobernado en estado de indefensión ante los actos de

las autoridades administrativas y/o fiscales y emitir nuevos criterios que vayan en armonía con el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano, resolviendo en su último criterio sobre el tema lo siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. EL ANÁLISIS DE LA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES DEBE LIMITARSE A VERIFICAR QUE SEA RAZONABLE, SIN QUE PUEDA ESTUDIARSE A LA LUZ DE AQUELLA GARANTÍA.¹⁰¹

Este último criterio jurisprudencial señala que si bien el principio de equidad tributaria no aplica en la relación que existe entre fisco federal y contribuyente, esto no quiere decir que cuando el fisco y los causantes tengan un derecho oponible entre sí, cualquier trato diferenciado esté permitido, ya que la ley no debe establecer distinciones arbitrarias, sino que la diferencia de trato debe ser razonable; por lo que, cuando se tiene un trato diferenciado entre la autoridad fiscal y al contribuyente, la autoridad jurisdiccional debe verificar que la diferencia de trato sea razonable; este criterio es más acorde al nuevo sistema jurídico mexicano donde lo más importante que existe son los principios del hombre.

Es decir, se entiende que la autoridad fiscal tiene una potestad administrativa y debe ser tratado como un ente superior en virtud de que su finalidad es el bienestar colectivo, también es cierto que esa desigualdad no puede vulnerar de modo alguno los derechos inherentes de los contribuyentes, sino que en caso de darse un trato desigual entre gobernado y contribuyente, debe realizarse un razonamiento jurídico que sustente esa desigualdad, ya que de lo contrario se estarían violentando los derechos humanos del sujeto pasivo, dejándolo en estado de indefensión.

Por su parte, el principio de legalidad en materia tributaria señala que todas las contribuciones deben estar contenidas en la ley. Es decir, no hay tributo sin una ley que previamente lo establezca, las contribuciones deben estar reconocidas por el orden

¹⁰¹ Tesis 1a. CXCVII/2011 (9a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro I, octubre de 2011, t. 2. p. 1087.

jurídico con el objeto de que con claridad y certeza el contribuyente conozca el ámbito de sus obligaciones fiscales, y se evite arbitrariedades y abusos en su establecimiento y recaudación por parte del fisco¹⁰².

Por último, referente al principio de destino de gasto público la SCJN ha manifestado que los tributos deben destinarse para cubrir las necesidades colectivas de la sociedad, debiendo garantizar que no serán utilizados para satisfacer necesidades privadas o individuales, tal y como se desprende de la siguiente tesis que se señala a continuación:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES¹⁰³.

...

La tesis antes expuesta señala que el principio de gasto público consiste en que los tributos deben ser aplicados por el Estado únicamente para cubrir las necesidades colectivas, sociales y/o públicas; en este sentido, este principio garantiza que los recursos no serán destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo y social.

Estos principios tributarios son aquellos que desde hace varios años han sido reconocidos como inherentes al artículo 34, fracción IV, de la Constitución; no obstante, a raíz de la reforma de 2011, el artículo 1º constitucional obliga a todas las autoridades a que dentro del ámbito de su competencia, velen por los derechos humanos contenidos en la Constitución y los instrumentos internacionales en los que México es parte, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano. Dicha reforma incluye en ese todo a las autoridades fiscales y administrativas, por lo que todas ellas,

¹⁰² López-Guerrero, Luis García. Derechos de los Contribuyentes. En Muñoz de Alba Medrano, Marcia (Coord). *Nuestros Derechos*. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2000. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/57/tc.pdf>. Consultado el 18 de junio de 2016. p. 21.

¹⁰³ Tesis P./J. 15/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

en el ámbito de su competencia, están obligadas a interpretar el derecho en plena concordancia con el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano, donde lo más importante son los derechos humanos de sus gobernados y no únicamente los que establecen las leyes vigentes.

Podemos señalar que a partir de esta reforma constitucional existen muchos otros derechos humanos además de los contemplados en el artículo 31, fracción IV constitucional que tienen injerencia en el ámbito tributario, ya que el nuevo reconocimiento a estos derechos humanos, al ser transversales tocan a todos los particulares; tal es el caso del derecho a la audiencia previa, el derecho al debido proceso, derecho a la privacidad y protección de datos personales, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad de las leyes, entre otros¹⁰⁴.

Como si este nuevo paradigma del Derecho Tributario no fuera suficiente para evocar al estudio y profundización del tema, la SCJN ha determinado mediante diversos criterios que si bien los tribunales administrativos no pertenecen al Poder Judicial, analógicamente se consideran una autoridad jurisdiccional, por lo que a partir de la reforma constitucional de 2011 el entonces llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) también se encuentra obligado a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que aquél es parte, señalando que si bien no pueden declarar la inconstitucionalidad de normas generales, sí deben inaplicarlas cuando consideren que no son conformes con la Constitución o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, por lo que el órgano jurisdiccional mencionado está obligado a efectuar el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad, tal y como lo señalan las siguientes Tesis señaladas:

¹⁰⁴ Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 58.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD¹⁰⁵.

...

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SI OMITE PRONUNCIARSE SOBRE LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE PIDA LA INAPLICACIÓN DE PRECEPTOS LEGALES CONSIDERADOS CONTRARIOS A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 50 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO¹⁰⁶.

...

La reforma constitucional obliga a todas las autoridades fiscales y administrativas, para que en el ámbito de su competencia, interpreten el derecho en plena concordancia con el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano, donde lo más importante son los derechos humanos de sus gobernados y no únicamente los que establecen las leyes vigentes.

Este nuevo paradigma del Derecho Constitucional mexicano obliga a entender que en materia tributaria ya no solo se cuenta con los principios tributarios que establece el artículo 31, fracción IV constitucional, sino que existen derechos humanos más básicos de los seres humanos que permean en el Derecho Tributario¹⁰⁷, estos derechos humanos, tocan a todos los particulares; tal es el caso del derecho a la audiencia previa, el derecho al debido proceso, derecho a la privacidad y protección de datos personales, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e

¹⁰⁵ Tesis XXX.1o.1 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XI, agosto de 2012, t. 2. p. 2016.

¹⁰⁶ Tesis XXX.1o.2 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XI, agosto de 2012, t. 2. p. 2018.

¹⁰⁷ Santos Flores, Israel. Derechos Humanos de los Contribuyentes. En Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Martínez Ramírez, Fabiola. Figueroa Mejía, Giovanni A. (Coords). *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*. Tomo I. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3683/27.pdf>. Consultado el 18 de junio de 2016. p.567.

imparcial, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad de las leyes, entre otros¹⁰⁸, dotando con esto al contribuyente de un amplio abanico de derechos a efecto de proteger su integridad jurídica.

Los derechos humanos de los contribuyentes pueden identificarse, entre otros, como el acceso a la justicia fiscal, el debido proceso, el derecho a la seguridad jurídica, el derecho de petición, el derecho de audiencia previa, la inviolabilidad del domicilio, la no confiscatoriedad de bienes, a la protección de datos personales, el derecho a la presunción de inocencia, la libertad de empresa, la no discriminación, el derecho de no autoincriminación, el derecho a la igualdad, a la inviolabilidad del domicilio y documentos, derecho a no ser marcado y/o discriminado¹⁰⁹.

Proteger los derechos humanos de los contribuyentes implica que el Estado debe ser celoso guardián de los derechos humanos que establece la constitución, por lo que todos los actos que lleve a cabo con los particulares los debe realizar con la juridicidad que él mismo representa o debería representar¹¹⁰.

¹⁰⁸ Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 58.

¹⁰⁹ Ladrón de Guevara, Diana Bernal. *El reconocimiento...*, *cit.*, p. 36.

¹¹⁰ Leonetti, Juan Eduardo. El rol de los contribuyentes, responsables y terceros en el intercambio de información entre administraciones tributarias. Revista Díkaion, año 26, Vol. 21, núm. 2. Chía. Colombia. 2012. Disponible en <http://www.redalyc.org/pdf/720/72028686009.pdf>. Consultado el 08 de marzo de 2017. p. 519.

CAPÍTULO II: FISCALIZACIÓN Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN ALEMANIA, ARGENTINA Y MÉXICO

En el presente capítulo se busca confrontar las semejanzas y diferencias del sistema jurídico mexicano con el sistema de Alemania y Argentina con el propósito de analizar una problemática en común y poder con ello mejorar el sistema jurídico mexicano.

Se realizó un estudio comparativo entre la legislación mexicana, la argentina y la alemana respecto a la protección de datos personales, principalmente aquellos datos recabados por las autoridades fiscales de cada país; lo anterior a efecto de verificar las semejanzas y diferencias que existen entre las legislaciones antes señaladas y determinar cuáles disposiciones de los países extranjeros antes señalados podríamos implementar en nuestro país.

Así mismo, se analiza la importancia que tiene actualmente el derecho a la protección de datos personales, así como el derecho a no ser marcado o discriminado; derechos que resultan de gran relevancia no sólo para la presente tesis doctoral, sino para el entorno social en el que vivimos, ya que para la mayoría de las personas es importante la privacidad en su vida diaria, pues desean mantener la intimidad en sus casas, trabajo y vida social¹¹¹.

Si bien actualmente cada Estado pretende poseer un ordenamiento capaz de ofrecer respuestas a todas las exigencias de la comunidad, existen conexiones con otros ordenamientos externos, a través de la confrontación con estos otros sistemas jurídicos es posible analizar las semejanzas y diferencias de los diversos sistemas jurídicos del mundo, con el propósito de comprender y mejorar el sistema jurídico de un

¹¹¹ Hernández Martín, Miguel Ángel. La privacidad: una mirada desde la economía. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrío, Alfredo (Coords). *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información*. Granada. Editorial Comares. 2015. p. 13.

Estado determinado. Así, su estudio es necesario para perfeccionar las instituciones de un país, y por ende, su sistema jurídico¹¹².

Para poder profundizar en los distintos regímenes jurídicos es necesario tener una cierta familiarización con los diversos sistemas políticos que los constituyen, a fin de determinar la relevancia o irrelevancia de cierto sistema para comprobar si es beneficiosa o no la comparación. Dicho problema se resuelve auxiliándose de otras disciplinas; tales como la ciencia política, la sociología y la historia, a fin de determinar con su apoyo si el perfil constitucional de un determinado sistema jurídico es indicado o no para hacer la comparación¹¹³.

Para la confrontación se eligió Alemania debido a que en dicho país se emitió la primera Ley de protección de Datos Personales del mundo, misma que fue promulgada en 1970 por el Estado federal alemán de “Hesse”¹¹⁴, posteriormente, en el año 1977 fue emitida por la Federación alemana la “Bundesdatenschutzgesetzes” (Ley Federal de Protección Datos)¹¹⁵, siendo por ende Alemania un país pionero en el tema de la protección de datos personales.

Por su parte, se eligió utilizar también para derecho comparado el país Argentina, ya que es uno de los países de Latinoamérica con más alta imposición fiscal, aunado a que dicho país ha instituido en su constitución una figura denominada como *hábeas data*, que permite a las personas tomar conocimiento de sus datos personales,

¹¹² Sirvent Gutiérrez, Consuelo. *op., cit.*, p. 1.

¹¹³ De Vergottini, Giuseppe. *Derecho Constitucional Comparado*, Argentina, Editorial Universidad, 2010. p. 2.

¹¹⁴ Padilla Arellano, José. *Protección de datos personales: propuestas para mejorar su normativa en México*. Revista De Jure, México, Núm. III-1, noviembre 2008, p. 180. Disponible en: http://app.vlex.com/#WWW/search/content_type:4/jose+padilla+arellano/WW/vid/284936697. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

¹¹⁵ Chanamé Orbe, Raúl. *Hábeas Data y el Derecho Fundamental a la intimidad de la persona*. Perú, 2003, p. 4. Disponible en: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdato/Tesis/Human/Chaname_OR/enPDF/Cap2.pdf. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

otorgando a los afectados la potestad de exigir la supresión, rectificación, modificación, actualización o confidencialidad de dicha información¹¹⁶.

El presente estudio de derecho comparado se llevó a cabo a través de la disciplina denominada como “Sistemas jurídicos contemporáneos”, buscando analizar diversos regímenes jurisdiccionales del mundo para encontrar diferencias y semejanzas con el sistema jurídico mexicano, identificando los aciertos y creencias de cada uno de ellos para a partir de ese conocimiento, trabajar por su avance y perfección. Debido a la gran cantidad de sistemas jurídicos y con una intención científica, se han clasificado los sistemas jurídicos contemporáneos en “familias”, siendo el principal criterio es la tradición jurídica a la cual se afilia un determinado sistema y de la cual derivan los rasgos que la identifican, intentando analizar los sistemas de mayor influencia o mayor interés académico¹¹⁷.

2.1. El derecho constitucional ante la globalización

Actualmente, la globalización está ejerciendo una fuerte presión sobre la organización de lo que conocemos hoy como Estado-nación, el cual tiene el monopolio del uso de la fuerza, la producción de normas y la representación del interés general de sus gobernados. Este poder exclusivo del Estado es hoy en día influenciado por la globalización, el intercambio de datos y realidades entre países va influyendo en las condiciones económicas, políticas, culturales y científicas de cada país¹¹⁸.

¹¹⁶ Carranza Torres, Luis R. *Hábeas data: La protección jurídica de los datos personales*. Alveroni Ediciones. Argentina. 2001. p. 6. Disponible en: <http://app.vlex.com/#sources/12024> (Consultado el 15 de octubre de 2015).

¹¹⁷ Zárate, José Humberto. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*. México: McGraw-Hill Interamericana Editores. 2005. pp. 1-2.

¹¹⁸ Jiménez, William Guillermo. *Constitucionalismo, Estado y territorio en el contexto de la globalización*. Civilizar. Ciencias Sociales y Humana, Colombia, vol. 12, núm. 23, julio-diciembre, 2012. p. 80.

De este modo, podemos hablar de un constitucionalismo transnacional que va más allá de las fronteras de cualquier Estado, este derecho está conformado por los principios generales del derecho y la práctica social¹¹⁹.

Resulta difícil establecer una definición única sobre el significado de la globalización, dado la abundante literatura y la disparidad de enfoques e interpretaciones sobre la misma; no obstante, podemos decir que se trata de un nuevo escenario pluridimensional y complejo dentro del cual se desarrollan las interacciones, identidades e intercambios de los seres humanos, el cual se encuentra replanteando los fundamentos mismos de las sociedades y Estados nacionales nacidos hace cuatro siglos¹²⁰.

Así pues, la globalización es un proceso de homogenización y estandarización mundial que se manifiesta en los campos económico, cultural, político, poblacional, tecno-científico y jurídico. Para algunos autores dichos cambios pueden traer consigo la reconfiguración de lo que hoy en día llamamos Estado-nación¹²¹.

Debido a la globalización, existe en todos los países una gran necesidad de seguridad jurídica y justicia expedita, misma que no ha podido ser satisfecha ni por los Estados-nación, ni por el derecho internacional actual¹²².

La globalización no significa armonizar los sistemas jurídicos del mundo en un solo derecho mundial, ya que si bien en alguna época se pensó, dicha idea ha quedado debilitada a raíz de las guerras mundiales; sin embargo en algunos países se han homologado ciertos criterios jurídicos con motivo de las relaciones que existen con

¹¹⁹ Calliess, Graf-Peter. *Konstitutionalismus und Legalismus. Zwei Arten juristischen Denkens im Privatrecht*. Deutschland. Universität Bremen. 2008. Disponible en: <http://www.handelsrecht.uni-bremen.de/Downloads%20Veranstaltungen/Calliess%20AntrittsV%20Handout.pdf>. Consultado el 30 de octubre de 2016.

¹²⁰ Jiménez, William Guillermo. *op. cit.*, 81.

¹²¹ *Ibidem*. p. 82.

¹²² Calliess, Graf-Peter. *op. cit.*, p. 2.

diversos Estados y gobiernos, reviviendo con ello una vez más el ideal de un derecho mundial¹²³.

Al respecto, existen ya autores que señalan la urgencia de encontrar un renacimiento de la teoría jurídica general, ya que es necesaria una nueva teoría que fundamente una disciplina jurídica cosmopolita que responda a los retos de la globalización, ya que la globalización implica tres grandes inconvenientes para las teorías jurídicas tradicionales: a) Desafía la tendencia a estudiar los sistemas jurídicos como si fuesen nacionales, aislados e impermeables. b) Desafía el estudio del derecho reducido a dos grandes sistemas: el derecho interno y el derecho internacional público; y c) desafía la adecuación del marco jurídico para explicar fenómenos que atraviesan las jurisdicciones, las tradiciones y las culturas de los pueblos¹²⁴.

La globalización trae consigo un cambio radical en la noción que tenemos de Estado-nación, hecho que acarrea como consecuencia inevitable un cambio completo en el derecho constitucional como lo conocemos, ya que el hablar de derecho constitucional implica hablar del derecho propio del Estado¹²⁵. En esta época, podemos hablar de un constitucionalismo transnacional, el cual es conformado por los principios generales del derecho y la práctica social¹²⁶.

Esta forma de Estado moderno nació con motivo de la catástrofe de la Segunda Guerra Mundial, en la cual los nazis se amparaban de una presunta legalidad que llevó a la desconfianza de los parlamentos y los gobiernos, surgiendo con esto el llamado “Estado constitucional”, en el cual se adoptaron constituciones rígidas, se estableció la supremacía de la Constitución, la aplicación directa de las normas constitucionales, la modificación en el sistema de fuentes del derecho y el reequilibrio de poderes, entre otros diversos cambios. Pues bien, estos principios rectores del constitucionalismo

¹²³ Zweigert, Konrad y Kotz, Hein. *Introducción al derecho comparado*. México: Oxford University Press México. 2002. p.3.

¹²⁴ *Ibidem*. 83-84.

¹²⁵ *Ídem*.

¹²⁶ Calliess, Graf-Peter. *op. cit.*, p. 2.

hasta nuestros días han entrado en crisis con el advenimiento de los procesos de globalización¹²⁷.

Resulta necesario hacer un cambio en los sistemas jurídicos actuales, a fin de encontrar un mejor proyecto que legitime a aquellos que detentan el poder¹²⁸. Un ejemplo claro de cómo resulta insuficiente el derecho constitucional tradicional para explicar los fenómenos que trae consigo la globalización radica en el nacimiento de la Constitución Europea, en la cual veinticinco países decidieron sustituir los Tratados Internacionales por una Constitución para Europa, definiendo en ella los valores, objetivos fundamentales y competencias de la Unión Europea, así como la organización de la estructura internacional de la misma¹²⁹.

2.2. Estudio de Derecho Comparado

Aún y cuando cada Estado sea único, existen similitudes y diferencias con otros países¹³⁰, motivo por el cual es conveniente estudiar otro tipo de sistemas jurídicos a efecto de determinar sus diferencias y similitudes con el estado mexicano, para así poder comprobar cuáles son los aciertos o desaciertos de nuestro sistema, por lo que se estudiarán los ordenamientos jurídicos de otros países que al igual que México tienen un sistema federal, a efecto de verificar cómo ejercen sus facultades de fiscalización, de coordinación fiscal y de protección a los datos personales de sus contribuyentes.

La rama del derecho denominada como Derecho Comparado se ocupa del derecho extranjero, sin embargo necesita distinguirse de las demás ramas del derecho

¹²⁷ Zweigert, Konrad y Kotz, Hein. *Introducción al derecho comparado*. México: Oxford University Press México. 2002. pp. 84-85.

¹²⁸ Coutiño, Fabiola. *Estudio de Derecho Electoral Mexicano*. México. Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. 2011, p. 37.

¹²⁹ Resolución del Parlamento Europeo. p. 1.

¹³⁰ De Vergottini, Giuseppe. *Derecho Constitucional Comparado*, Argentina, Editorial Universidad, 2010. p.1.

con las que tiene relación, ya que sólo se puede hablar de Derecho Comparado cuando se compara dicho sistema con otro sobre el problema específico del que se trate¹³¹.

Así pues, el propósito del Derecho Comparado no es solo estudiar diversos sistemas jurídicos del mundo, sino el confrontar dichos sistemas, instituciones, familias e, incluso, tradiciones jurídicas, mediante la valoración de sus diferencias y similitudes utilizando un método concreto¹³².

A través del presente análisis de Derecho Comparado se busca ofrecer un panorama del problema jurídico a analizar a través de la comparación con otras naciones; en específico confrontando ciertos aspectos del sistema jurídico mexicano con el sistema Alemán y Argentino, logrando con ello conocer aún más la originalidad y semejanzas respecto de dichos sistemas con el sistema jurídico mexicano, logrando trabajar en su avance y perfección¹³³.

El Derecho Comparado rebasa el ámbito académico y se extiende hacia fines prácticos, ya que la globalización ha traído consigo numerosas relaciones comerciales, jurídicas y litigios en el ámbito internacional, para las cuales resulta insuficiente un derecho nacional particular, y para cuya solución es indispensable tener nuevos parámetros axiológicos de lo justo y lo equitativo que surgen del marco del Derecho Comparado¹³⁴.

La idea de armonizar los sistemas jurídicos del mundo en un solo derecho mundial ha quedado debilitada a raíz de las guerras mundiales, sin embargo en algunos países se han homologado ciertos criterios jurídicos con motivo de las relaciones que existen con diversos Estados y gobiernos, reviviendo con ello una vez más el ideal de un derecho mundial¹³⁵.

¹³¹ Zweigert, Konrad y Kotz, Hein. *op. cit.*, p. 7.

¹³² Lan Arredondo, Arturo Jaime. *Sistemas Jurídicos*. México: Oxford University Press México. 2007, pp. 11-12.

¹³³ Zárata, José Humberto. *op. cit.*, p. 1.

¹³⁴ *Ibidem*. p. 2.

¹³⁵ Zweigert, Konrad y Kotz, Hein. *op. cit.*, p.3.

2.2.1. El caso de Alemania

El orden político y económico de Alemania se basa en la Constitución (Ley Fundamental) de 1949. Después de la segunda Guerra Mundial, Alemania Occidental se constituyó como un Estado Federal; posteriormente, en 1990, Alemania Oriental se unificó a la Alemania Occidental al marco de la Constitución de 1949, por lo que hoy en día dicha ley fundamental es vigente en todo el territorio alemán¹³⁶.

Según el artículo 20 de su Constitución, Alemania es un Estado que se basa en los principios fundamentales e inalterables de república, democracia, estado de derecho, estado social y estado federal. Actualmente, existen 16 estados, los cuales cuentan con soberanía, Constitución, gobierno, parlamento, administración y justicia propia¹³⁷.

El orden político alemán cuenta con cuatro niveles: Municipio, Estado, Federación y Unión Europea, sin embargo, la mayoría de los impuestos son asignados a los Estados o a la Federación, mientras que los Municipios únicamente se encargan de cobrar el impuesto de consumo de lujo. Los tres impuestos más importantes son divididos entre los Estados y la Federación según las cuotas fijadas en su Constitución, dichos impuestos son: el impuesto sobre las rentas, impuesto a las sociedades y el impuesto al valor agregado¹³⁸.

El porcentaje de ingresos en proporción al producto interno bruto (PIB) que los ciudadanos y empresas nacionales aportan efectivamente al estado alemán por concepto de impuestos es aproximadamente del 38%; dicho porcentaje no es ni

¹³⁶ Berger, Miguel. *El federalismo en Alemania: Aspectos fundamentales*. Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal. Núm. 54-55, 1996. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/54/ens/ens3.pdf>. Consultado el 29 de octubre de 2015. p. 15.

¹³⁷ *Ídem*.

¹³⁸ *Ibidem*, pp. 16-18.

remotamente el más alto de la Unión Europea; no obstante, sí es un porcentaje mucho más alto del que se aporta en Argentina y en especial en México¹³⁹.

La Constitución alemana establece que el nivel de vida debe ser uniforme en el territorio nacional, por lo que, con el dinero recaudado a través de los impuestos federales y estatales, se nivelan los ingresos entre los Estados, lo cual depende en parte de su capacidad recaudatoria, sus gastos, su densidad de población y algunas características de estados específicos¹⁴⁰.

El sistema de coordinación fiscal alemán es único entre las federaciones, ya que básicamente los propios estados se encargan de la recaudación de impuestos y financian al Gobierno Federal, siendo este quien administra lo recaudado¹⁴¹.

El tema de la protección de datos personales ha sido de especial interés en este país, tan es así que la primera Ley de protección de Datos Personales del mundo fue promulgada en 1970 en Alemania¹⁴².

2.2.1.1. La política de privacidad o “Datenchutz” de Alemania

Alemania tiene un enfoque político y jurídico muy fuerte en materia de protección de datos¹⁴³. La primera Ley de protección de Datos Personales del mundo fue promulgada en 1970 por el Estado federal alemán de “Hesse”; con ella el gobierno

¹³⁹ Ricciardi, Mariano A. *Análisis de eficiencia y equidad del sistema tributario argentino*. Alemania. Editorial Académica Española. 2011 p. 11-12. Disponible en: http://app.vlex.com/#WWW/search/content_type:4+jurisdiction:AR/recaudacion+en+argentina/WWW/vid/425369010/graphical_version. Consultado el 18 de noviembre de 2015.

¹⁴⁰ Merino, Gustavo. *Federalismo Fiscal: diagnóstico y propuestas*. Disponible en: <ftp://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo4.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015. p. 65.

¹⁴¹ *Ídem*.

¹⁴² Padilla Arellano, José. *op. cit.*, p. 180.

¹⁴³ Valta, Matthias. National Report Germany. En *Tax secrecy and tax transparency – the relevance of confidentiality in tax law*. Kristoffersson, Eleonor. Lang, Michael y otros (Edits.). PL Acad. Research. Frankfurt am Main. 2013. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNjY1MTYyX19BTg2?sid=47de395c-aa4e-44c7-a81c-abfc806b5291@sessionmgr101&vid=3&format=EB&rid=1>. Consultado el 15 de enero de 2017. p. 443.

alemán pretendía establecer bancos de datos centralizados donde se almacenarían los datos personales de sus ciudadanos¹⁴⁴.

Posteriormente, el gobierno del Estado alemán de Hesse hizo pública la intención de recolectar datos médicos y de salud de los ciudadanos; dicha situación generó conflictos con los ciudadanos y se planteó un caso judicial que llegó hasta el Tribunal Alemán, que tuvo como finalidad poner un límite al “hambre estatal” por los datos personales, y la Corte en forma explícita en ese caso señaló que: “el derecho de los ciudadanos a conocer quién usará los datos y con qué propósito, bajo qué condiciones y por cuánto tiempo es una premisa elemental en cualquier sistema democrático”¹⁴⁵.

La controversia de mérito culminó con la emisión de la “Bundesdatenschutzgesetzes” (Ley Federal de Protección Datos), promulgada el 27 de febrero de 1977, dicha Ley Federal de Datos se centraba en la protección de datos, que tienen como fin impedir la lesión de bienes dignos de tutela de las personas interesadas, garantizando los datos relativos a su persona de abusos cometidos con ocasión de su almacenamiento, transmisión, modificación o cancelación¹⁴⁶.

El eje de la ley federal para la protección de datos personales en Alemania, al igual que su antecesora de Hesse, viene constituido por la figura del comisario federal para la protección de datos (Bundesbeauftragter für den Datenschutz), a quien le corresponde velar por el cumplimiento de la norma y recibir las quejas de los eventuales perjudicados¹⁴⁷.

Esta norma de aplicación a los registros automáticos y manuales del sector público y privado en los que se procesen datos relativos a las personas físicas, exige el consentimiento del interesado, previo el registro del dato; regula el derecho de acceso; establece obligaciones del responsable del registro respecto a la adopción de medidas

¹⁴⁴ Padilla Arellano, José. *op. cit.* p. 180.

¹⁴⁵ *Ídem.*

¹⁴⁶ Chanamé Orbe, Raúl. *op. cit.*, p. 4.

¹⁴⁷ *Ídem.*

de seguridad pertinentes para informar al ciudadano acerca del registro de sus datos, establece un organismo de control del contenido de la materia¹⁴⁸.

El enfoque jurídico alemán en materia de protección de datos personales tiene su base principal en un pronunciamiento de la Corte Constitucional Federal alemana que data de 1983, en el cual al hacer referencia a un censo nacional de aquella época, declaró que los derechos personales incluyen también la capacidad general de decidir sobre la divulgación de datos personales y su posterior procesamiento, conocido como "autodeterminación informativa" o "derecho a la privacidad"¹⁴⁹.

No obstante, las normas de protección de datos personales en Alemania están algo divididas; por un lado prevalece un fuerte derecho general a la privacidad que dificulta la recopilación de datos al Estado y a las empresas privadas mediante una regulación detallada, y por otro lado se cuenta con una ley tributaria con autorizaciones bastante amplias para que el Estado recopile y procese datos que carecen de una regulación detallada¹⁵⁰.

Alemania intenta conservar un equilibrio entre la protección de datos personales y la recaudación de impuestos, esto lo logra a través de una fuerte obligación de secreto fiscal, en la que el Estado se encarga de datos privados en aras de la igualdad de impuestos y a efecto de evitar el mal uso de la información tributaria en manos de terceros privados¹⁵¹.

La Ley Federal General de protección de datos es subsidiaria de las normas que regulan el secreto fiscal, por lo que las disposiciones de la ley general de protección de

¹⁴⁸ Muñoz de Alba Medrano, Marcia. Hábeas Data. En Cienfuegos Salgado, David y Macías Vázquez, María Carmen (Coords). Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006, p. 6. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2264/4.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

¹⁴⁹ Valta, Matthias. *op. cit.*, pp. 443-444.

¹⁵⁰ *Ídem.*

¹⁵¹ *Ibidem.* p. 444.

datos se aplican cuando no existe una reglamentación específica y de carácter confidencial sobre el secreto fiscal.¹⁵².

Dado que la recopilación de datos da lugar a una invasión del derecho fundamental a la intimidad, esta intromisión debe ser proporcionada. Esto significa que la recopilación de datos debe ser ajustada para el único propósito de la tributación, por ejemplo, en Alemania la búsqueda de datos de cuentas bancarias está prohibida, sin embargo si surge la necesidad de una verificación de la declaración tributaria, la ley abre la habilitación para una consulta de registro bancario¹⁵³.

El interés de la recopilación de datos tiene que ser equilibrado con la vida privada del contribuyente. La recopilación de datos está respaldada por el deber constitucional del Estado de asegurar una aplicación tributaria igualitaria, por otra parte, la privacidad del contribuyente comúnmente sólo ve afectada en su "esfera social", por lo que el interés de recolección de datos prevalece en la mayoría de los casos¹⁵⁴.

2.2.1.2. El secreto fiscal en Alemania

En Alemania no se publican listas de contribuyentes incumplidos, ya que ello sería contrario a la legislación alemana que regula el secreto fiscal; algunos autores alemanes consideran que las intromisiones proporcionales en el ámbito personal podrían justificarse en aras del interés público, sin embargo la Corte Constitucional Alemana no ha emitido ningún pronunciamiento específico al respecto¹⁵⁵.

Si bien no existe en Alemania una publicación de listas de contribuyentes incumplidos, en dicho país hay un derecho constitucional a solicitar información sobre terceros particulares, el Código Tributario General no asigna explícitamente al

¹⁵² *Ídem.*

¹⁵³ *Ibidem.* p. 449.

¹⁵⁴ *Ibidem.* pp. 462-463.

¹⁵⁵ *Ídem.*

contribuyente el derecho a ser informado sobre el trato fiscal de terceros, sin embargo los tribunales fiscales alemanes han desarrollado una reclamación de información cuando un particular declara que un tercero competidor tiene un trato fiscal ilegalmente privilegiado, buscando la intermediación del tribunal para restablecer la igualdad de condiciones¹⁵⁶.

El Tribunal Federal de Hacienda alemán ha deducido tal derecho del derecho fundamental a la libertad de profesión y del derecho a una tutela judicial efectiva. Para realizar tal reclamación de información el contribuyente debe presentar hechos preliminares o indicaciones de que a su competidor se le han concedido privilegios ilegales. En estos casos, el secreto tributario no impedirá que la agencia fiscal revele la información, ya que la información deseada es necesaria para un debido procedimiento fiscal¹⁵⁷.

2.2.2. El caso de Argentina

En comparación con la Unión Europea la recaudación tributaria en América Latina es mucho menor; no obstante, en el presente análisis se determinó utilizar como comparación Argentina debido a que es uno de los países latinoamericanos con mayor índice de recaudación tributaria, llegando sus ingresos tributarios en relación con el PIB hasta el 32%¹⁵⁸.

La diferencia impositiva entre los países de la Unión Europea y América latina se debe principalmente a los problemas de eficiencia y transparencia en los recursos públicos; a mayor transparencia y equidad de un sistema tributario, será mayor la

¹⁵⁶ *Ídem.*

¹⁵⁷ *Ídem.*

¹⁵⁸ El Economista. Economía. México tiene la menor recaudación de la OCDE como porcentaje del PIB. Disponible en: <https://www.economista.com.mx/economia/Mexico-tiene-la-menor-recaudacion-de-la-OCDE-como-porcentaje-del-PIB-20170914-0052.html>. Consultado el 02 de febrero de 2018.

eficiencia de la recaudación pública y la aceptación de la imposición fiscal por parte de los ciudadanos¹⁵⁹.

Tal y como se señaló al inicio del presente capítulo, se eligió Argentina para realizar un análisis comparativo ya que es uno de los países de Latinoamérica con más alta imposición fiscal¹⁶⁰, aunado a que la Constitución nacional argentina ha instituido una acción de amparo especial denominada como *hábeas data*, el cual permite a toda persona tomar conocimiento de los datos o informaciones a ella referidos, principalmente aquellos que le afecten sus derechos a la intimidad y la veracidad de imagen para efecto de que una vez comprobada la inexactitud, falsedad, carácter discriminatorio o lo indebido de la difusión a terceros de los mismos, se otorgue al afectado la potestad de exigir su supresión, rectificación, modificación, actualización o confidencialidad, según fuere el caso¹⁶¹.

La estructura del federalismo fiscal en Argentina es compleja y se caracteriza por presentar marcadas disparidades regionales y débiles instituciones fiscales federales; por ejemplo, no se cuenta con una Ley Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos a pesar del mandato constitucional al respecto. Como resultado, se observa un marcado desbalance vertical, falta de coordinación tributaria entre los distintos niveles de gobierno y un relativamente bajo nivel de correspondencia fiscal a nivel subnacional¹⁶².

Su estructura tributaria se basa fundamentalmente en el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias y las Contribuciones a la Seguridad Social, la suma de estos impuestos representó aproximadamente en el 2007 el 74%¹⁶³; no obstante, una debilidad de sustentar la economía nacional en el IVA radica en el costo financiero que genera en el contribuyente y las distorsiones que genera, ya que a

¹⁵⁹ Ricciardi, Mariano A. *op. cit.*, pp. 11-12.

¹⁶⁰ *Ibidem.* p. 81.

¹⁶¹ Carranza Torres, Luis R. *op. cit.* p. 6.

¹⁶² Ricciardi, Mariano A. *op. cit.* p. 8.

¹⁶³ *Ibidem.* p. 17.

medida que aumenta dicho impuesto, disminuye el índice de eficiencia en la recaudación¹⁶⁴.

Desde 2013 Argentina comenzó a implementar un sistema de fiscalización electrónica, a través del cual se busca realizar inspecciones sin la presencia física de agentes en el domicilio del contribuyente, el cual debe responder requerimientos de los organismos recaudadores a través de Internet. Así mismo, la Agencia Federal de Impuestos (AFIP) cuenta con una base de datos personales donde conserva los datos personales de las personas inscritas en su padrón¹⁶⁵.

Los avances tecnológicos han ido rebasando los instrumentos de fiscalización de los Estados, por lo que resulta pertinente adoptar medidas necesarias a fin de utilizar dichos medios al margen de los derechos humanos de los contribuyentes¹⁶⁶.

2.2.2.1. El secreto fiscal en Argentina.

La información tributaria ha estado protegida por la legislación argentina durante mucho tiempo, inclusive cuentan con un Instituto de Secreto Tributario, que se rige por la Ley de Procedimiento Tributario. Históricamente, las autoridades fiscales argentinas han privilegiado el secreto fiscal y la privacidad de los contribuyentes sobre la transparencia en la información tributaria¹⁶⁷.

¹⁶⁴ *Ibidem* p. 81.

¹⁶⁵ Oliveira, Dolores. *Fiscalización electrónica: una herramienta de control extremo para AFIP y las provincias*, 2015, disponible en: <http://www.cronista.com/economiapolitica/Fiscalizacion-electronica-una-herramienta-de-control-extremo-para-AFIP-y-las-provincias-20150713-0033.html>.

¹⁶⁶ Ruiz Martínez, Esteban. *Los informes comerciales y el derecho a la información*. España. Editorial vLex. 2001 p. 1. Disponible en: http://app.vlex.com/#WWW/search/content_type:4+jurisdiction:AR/Esteban+Ruiz+Mart%C3%ADnez/WWW/vid/122081. Consultado el 18 de noviembre de 2015.

¹⁶⁷ Fraga, Diego N. Verstraeten, Axel A. National Report Argentina. En Tax secrecy and tax transparency – the relevance of confidentiality in tax law. Kristoffersson, Eleonor. Lang, Michael y otros (Edits.). PL Acad. Research. Frankfurt am Main. 2013. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNjY1MTYyX19BTg2?sid=47de395c-aa4e-44c7-a81c-abfc806b5291@sessionmgr101&vid=3&format=EB&rid=1>. Consultado el 15 de enero de 2017. pp. 35-36.

El secreto tributario siempre ha sido estrictamente aplicado por las autoridades fiscales argentinas, el argumento para justificar el secreto tributario de acuerdo con la Corte Suprema de Argentina es que un contribuyente debe sentirse seguro de que cualquier información dada a las autoridades fiscales permanecerá en secreto; sin embargo, no está claro que el secreto fiscal mejore el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁶⁸.

La Ley de Procedimientos Tributarios de Argentina incluye algunas excepciones al secreto tributario, dichas excepciones son:

- 1) *Casos judiciales relacionados con cuestiones de Derecho de Familia.*
- 2) *Casos penales en los que la información tributaria esté directamente relacionada con la prueba de los hechos investigados.*
- 3) *Información solicitada por un tercero en un caso en que el gobierno sea contraparte, siempre que no se divulgue información de terceros.*
- 4) *Cuando el domicilio fiscal de un contribuyente sea desconocido.*
- 5) *Cuando soliciten información autoridades tributarias de intercambio internacional de información.*
- 6) *Cuando se trate de terceros particulares contratados por la Administración Tributaria Federal para realizar tareas administrativas, estadísticas y de procesamiento*¹⁶⁹.

El Decreto número 606/1999 de Argentina incluyó una excepción más respecto del secreto fiscal, esto es que la Autoridad Tributaria Federal tiene derecho a publicar información tributaria de los contribuyentes cuando se trate de la falta de presentación de declaraciones de impuestos, el pago de obligaciones tributarias, impuestos exigibles, multas exhibibles, sanciones consentidas y casos relacionados con delitos fiscales. Así mismo, algunas autoridades fiscales de Provincia y la Ciudad de Buenos Aires tienen disposiciones similares en sus códigos tributarios¹⁷⁰.

¹⁶⁸ *Ibidem.* p. 36.

¹⁶⁹ *Ibidem.* p. 41.

¹⁷⁰ *Ídem.*

2.2.2.2. Lista de contribuyentes incumplidos y el Hábeas Data.

A través del Decreto número 606/1999 la autoridad tributaria Argentina tiene derecho a publicar cierta información de los contribuyentes incumplidos, así mismo, algunas Provincias y la Ciudad de Buenos Aires tienen leyes similares en sus códigos tributarios¹⁷¹.

La Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires exhibe una lista con los nombres, apellidos, registro y monto de la deuda de aquellos contribuyentes morosos que tienen inmuebles en dicha ciudad y no se encuentran al corriente del impuesto inmobiliario. El gobierno de Buenos Aires ha manifestado que el objeto de la lista publicada en Internet es difundir los nombres para que los contribuyentes reaccionen, asuman su responsabilidad y paguen los impuestos que deben¹⁷².

Algunos autores criticaron la promulgación de la excepción del secreto fiscal contenido en el Decreto número 606/1999, principalmente porque se hizo mediante un decreto y no una ley, violando el principio de legalización. Después de una serie de controversias suscitadas por dicho decreto se declaró inconstitucional la disposición de mérito por lo que hace únicamente a los casos de delitos fiscales, ya que se señaló que el hecho de hacer público el nombre de una persona acusada de un delito antes de ser condenada violentaba el principio de inocencia contenido en la CADH¹⁷³.

En Argentina han surgido especiales tutelas para los derechos de los ciudadanos en relación con la protección de sus datos personales, tal es el caso de la reforma constitucional de 1994, donde se ha introducido una específica acción de amparo de protección de la información personal, el *hábeas data*¹⁷⁴.

¹⁷¹ *Ídem*. p. 41.

¹⁷² Diario La Nación. Disponible en: <http://www.lanacion.com.ar/1505472-funcionarios-y-famosos-en-la-lista-negra-de-arba>. Consultado el 28 de enero de 2017.

¹⁷³ Fraga, Diego N. *op. cit.* p. 42.

¹⁷⁴ Ruiz Martínez, Esteban. *op. cit.*, p. 1.

La Constitución nacional argentina ha instituido al *hábeas data* como una acción de amparo especial, que permite a toda persona tomar conocimiento de los datos o informaciones a ella referidos, o que lo afecten o puedan afectarla, alterando o restringiendo indebidamente sus derechos, especialmente el de intimidad y a la veracidad de su imagen, y una vez comprobada la inexactitud, falsedad, carácter discriminatorio o lo indebido de su difusión a terceros, otorga al afectado la potestad de exigir su supresión, rectificación, modificación, actualización o confidencialidad, según fuere el caso¹⁷⁵.

El *hábeas data* fue introducido formalmente en la reforma a la Constitución operada en 1994, oportunidad en la cual se incorporó en el artículo 43, tercer párrafo, sin denominárselo de este modo y sin dársele la autonomía que merecía respecto de la figura del amparo, quedando ubicado como un subtipo de amparo. Posteriormente dicho numeral fue reglamentado en 2000, por la Ley 25.326, de protección de los datos personales, que tiene sectores aplicables en toda la República y otros solo en el plano federal¹⁷⁶.

El titular de la acción de *hábeas data* tiene derecho a exigir las siguientes modificaciones de los registros o bancos de datos:

- La supresión de la información registrada, cuando ella fuere falsa, o siendo verdadera, no hubiere sido autorizada su registro por el damnificado, salvo competencia dispuesta por la ley para hacer el registro por parte de la autoridad.
- La rectificación de la información cuando estuviese desactualizada.

¹⁷⁵ Carranza Torres, Luis R. *op. cit.*, p. 6.

¹⁷⁶ Puccinelli, Oscar R. "El *hábeas data* a veinte años de su incorporación en la constitución argentina". *Revista de Derecho, Comunicaciones y Nuevas Tecnologías*. Argentina, núm. 13, enero – junio de 2015. Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/vid/582768266/graphical_version. Consultado el 15 de noviembre de 2015. pp. 1-4.

- La confidencialidad de la información, esto es, prohibir que el responsable del registro la haga pública, salvo que por imperio de la ley hubiere obligación de difundirla. Esto mismo solo será posible si dicha obligación es razonable en relación con el interés público que la hubiere justificado.
- La actualización de la información cuando hubiere nuevos datos no incluidos en el registro¹⁷⁷.

A veinte años de la reforma, poco queda de la literalidad de la norma constitucional, que ha sido completamente superada no solo por efecto de la labor reglamentaria, sino por una sólida corriente interpretativa e integrativa de la mejor doctrina y de la jurisprudencia, que supo superar aquella literalidad para desplegar la figura al máximo de sus posibilidades, a partir también de cierto activismo judicial¹⁷⁸.

Un dato interesante sobre la norma constitucional sobre la protección de datos en Argentina es que no se hace diferencia entre las personas físicas y las de existencia ideal, por lo que el hábeas data puede ser utilizado indistintamente por ambos tipos de legitimados; no obstante, las personas de existencia ideal no gozan de todos los derechos que pueden predicarse de las personas físicas, por ejemplo, no gozan estrictamente del derecho a la vida o a la salud, ni tampoco poseen dignidad, intimidad u honor, sin embargo se puede decir que sí gozan de reputación comercial¹⁷⁹.

Al respecto y relacionado al tema de las bases de datos con que cuentan las autoridades fiscales, existe ya un caso en Argentina donde un juez dio procedencia a la acción de hábeas data tributaria contra la AFIP, a fin de que ese organismo recaudador suprimiera la información en su Sistema Registral, luego de que un contribuyente acreditó no haber ejercido actividad en forma independiente y que un tercero falsificó su firma en los formularios de inscripción correspondientes, por lo que el juez declaró la

¹⁷⁷ Chanamé Orbe, Raúl. *op. cit.*, p. 9.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 4.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 6.

procedencia de la acción deducida otorgando favorable acogida a esa pretensión del contribuyente¹⁸⁰.

En dicho expediente, el Magistrado destacó que la acción de *hábeas data* confiere el derecho de rectificación, actualización, y cuando corresponda, la supresión de los datos personales de quien se considera afectado, señalando además lo siguiente:

*...las bases de datos que puedan contener los registros o archivos que se dedican a recabarlos... requieren de un exigente marco jurídico que habilite el control, la rectificación y la supresión en caso de falsedad o discriminación de su contenido en la medida que afecta la intimidad, identidad, prestigio, honor, y también aspectos económicos de una persona.*¹⁸¹

En Argentina el *hábeas data* es la garantía disponible para que el contribuyente pueda restablecer su derecho a que la AFIP cuente con información veraz en sus bases, y suprima los eventuales datos erróneos con los que cuente para tomar decisiones, debiendo destacarse que, como el amparo, se trata de un procedimiento expedito que debe reportar una respuesta jurisdiccional mucho más rápida que la que habitualmente podría arrojar un proceso ordinario¹⁸².

2.2.3. El caso de México

El 17 de septiembre de 1787 el Congreso de los Estados Unidos de América aprobó la primera Constitución escrita de carácter nacional, dicha Constitución tiene

¹⁸⁰ http://eco-nomicas.com.ar/3199-un-juez-ordeno-eliminar-datos-falsos-de-un-contribuyente-en-el-sistema-registral-de-afip?upm_export=pdf. Consulta 15 de noviembre de 2015.

¹⁸¹ Prat, Adela. *Acción de Hábeas Data Juez de Primera instancia ordena a la AFIP que Suprima la información falsa que obra en sus registros respecto de la actora. 15 de septiembre de 2015.* <http://www.adelaprat.com/2014/09/accion-de-habeas-data-juez-de-primera-instancia-ordena-a-la-afip-que-suprima-la-informacion-falsa-que-obra-en-sus-registros-respecto-de-la-actora-cual-es-la-pretension-no-acogida-sentencia-firme/>. Consulta 15 de noviembre de 2015.

¹⁸² Fernández, Juan. *El hábeas data aplicado a la información fiscal en poder de AFIP. DPI Diario.* Disponible en: <https://dpicuantico.com/sitio/wp-content/uploads/2014/09/doctrina2014-09-24.pdf>. Consulta 15 de noviembre de 2015.

sus raíces en la unión de los Estados contra el imperio británico¹⁸³; el texto constitucional es breve, con sólo siete artículos divididos en secciones; no obstante, la Constitución norteamericana hace una serie de aportaciones fundamentales al acervo del constitucionalismo clásico: la idea de supremacía constitucional, el federalismo, el liberalismo y el sistema de gobierno presidencialista¹⁸⁴.

Al igual que muchos otros países, México decidió seguir el modelo norteamericano y adoptó un sistema federal, sin embargo su aplicación resultó ser totalmente contraria a la idea de un modelo federal, que significa equilibrio y complementariedad entre niveles de gobierno y regiones; en México el federalismo ha significado la subordinación de niveles locales de gobierno al nivel federal, dando como resultado una forma de Estado con estructura y funcionamiento casi unitario, pero cobijado por un marco legal federal¹⁸⁵.

El Estado mexicano se rige actualmente por la Constitución mexicana de 1917, la cual adoptó el sistema federal, reconociendo la existencia de tres entes: la federación, los estados y los municipios. A pesar de que se pretendió dejar estipulado en dicha Constitución las facultades de cada ámbito de gobierno, en la actualidad el tema del federalismo mexicano es objeto de debate, ya que las relaciones existentes entre los tres órdenes de gobierno distan mucho de representar un sólido esquema de federalismo¹⁸⁶.

¹⁸³ Oliveros González, Andrés. *El origen histórico del federalismo norteamericano*. Universidad de Guadalajara, 2010, p. 3.

¹⁸⁴ Cavero Lataillade, Iñigo y Zamora Rodríguez, Tomás. *Los sistemas políticos*. España. Editorial Universitas. 1996, pp. 258-259.

¹⁸⁵ López-Bello Moreno, Alfonso I. y Pérez Sánchez, Miguel R. *Hacia una descentralización fiscal en México*. Revista el Mundo del Abogado. México. Núm. 143, marzo 2011. p. 8.

¹⁸⁶ Miranda Camarena, Adrián Joaquín. Gómez Varela, Claudia Verónica. *Análisis y Evolución del Federalismo Hacendario Mexicano. (Sistema Nacional de Coordinación Fiscal)*, Letras Jurídicas núm. 9 otoño 2009, Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:MX/%22coordinaci%C3%B3n+fiscal%22/p2/WW/vid/69359129/graphical_version. Consulta 28 de octubre de 2015. p. 2.

2.2.3.1. La fiscalización en México.

Una de las funciones más importantes que realiza el Estado mexicano actual es recaudar los impuestos; para eso, los ordenamientos jurídicos le atribuyen el poder a efecto de obtener los recursos necesarios sin afectar el desarrollo de la sociedad y de la actividad privada¹⁸⁷. Hoy en día, los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades¹⁸⁸.

En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las entidades federativas y los municipios, se encuentran facultados a efecto de llevar a cabo la ejecución de las leyes impositivas en materia de impuestos, lo cual llevan a cabo a través de sus distintas autoridades administrativas¹⁸⁹. Sin embargo, la gran dependencia que tienen los gobiernos estatales y municipales de las participaciones federales para financiar su gasto, así como la excesiva centralización en la recaudación, administración y manejo, han traído como consecuencia la debilidad fiscal de las entidades federativas, afectando considerablemente al federalismo como organización política, aunado al hecho de que con el paso de los años la Federación ha ido ampliando sus poderes fiscales, coadyuvando así al enflaquecimiento de los estados y municipios mexicanos¹⁹⁰.

A efecto de llevar a cabo sus facultades fiscalizadoras, la Federación, las entidades federativas y los municipios se encuentran organizados a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mexicano, el cual se creó con la finalidad de que los estados limiten sus potestades tributarias a favor de la Federación a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales¹⁹¹.

¹⁸⁷ Hack, Erico. *op. cit.*, p. 19.

¹⁸⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *op. cit.* p. 319.

¹⁸⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Ed. México, Oxford, 2006, p. 247.

¹⁹⁰ Miranda Camarena, Adrián Joaquín. Gómez Varela, Claudia Verónica. *op. cit.*, p. 2.

¹⁹¹ *Ídem*.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mexicano ha logrado que la Federación, las entidades federativas y los municipios, se organicen en materia fiscal a fin de homogeneizar impuestos y que los estados apoyen a la Federación en la recaudación de los mismos a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales. Con ello se busca evitar la doble tributación y desarrollar un sistema de colaboración administrativa¹⁹².

Todos los estados de nuestro país han aceptado el Convenio de Coordinación Fiscal, siendo los dos impuestos por los que más se recauda actualmente el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los cuales como se ha venido señalando, son administrados por la Federación¹⁹³.

En los últimos años México ha venido aumentando su recaudación tributaria, subiendo 2.3 puntos porcentuales como proporción del PIB entre 2014 y 2015, llegando aproximadamente al 17%; sin embargo, dichos porcentajes colocan a nuestro país en la menor recaudación tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹⁹⁴.

Si bien una de las funciones más importantes del Estado es el recaudar los impuestos, existen límites imputados por los ordenamientos jurídicos que atribuyan al Estado el poder para obtener los recursos necesarios sin afectar el desarrollo de la sociedad y de la actividad privada¹⁹⁵, así mismo, al haberse dado un nuevo reconocimiento a los derechos humanos con de la reforma constitucional de 2011, se obliga a todas las autoridades del Estado Mexicano a que dentro del ámbito de sus competencias, velen por los derechos humanos contenidos en la Constitución y en

¹⁹² *Ídem.*

¹⁹³ *Ídem.*

¹⁹⁴ El Economista. Economía. *México tiene la menor recaudación de la OCDE como porcentaje del PIB.* Disponible en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Mexico-tiene-la-menor-recaudacion-de-la-OCDE-como-porcentaje-del-PIB-20170914-0052.html>. Consultado el 02 de febrero de 2018.

¹⁹⁵ Hack, Erico. *op. cit.* p. 19.

aquellos contenidos en los instrumentos internacionales en los que México es parte, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate¹⁹⁶.

2.2.3.2. La publicación de la lista de contribuyentes incumplidos en México.

En cuanto a la protección de datos personales en México, en junio de 2002 se promulgó la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental¹⁹⁷, creando con ello el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI), órgano encargado de emitir los lineamientos de medidas de seguridad físicas, técnicas y administrativas mínimas a implementar para que los responsables protejan los datos personales de los particulares¹⁹⁸.

Durante el año 2007 se aprobó en México una reforma al artículo 6º constitucional, a través de la cual se instituye en el país la protección a los datos personales y la información privada, así como el derecho de acceder y corregir sus datos, creando para ello un organismo autónomo responsable de garantizar el cumplimiento del derecho al acceso a la información y la protección de datos personales¹⁹⁹.

Posteriormente, en julio de 2010 se publicó la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares, la cual es la normativa más clara de protección a los datos personales, ya que es el referente de la reglamentación del derecho humano constitucional de la protección de datos personales²⁰⁰ y se encarga

¹⁹⁶ (TA) P. LXVII/2011(9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. P. 535. R. 160589.

¹⁹⁷ Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

¹⁹⁸ Petricioli Alfaro, José Guillermo. *El derecho a la protección de datos personales y la implementación de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares*. Epikeia, Derecho y Política. Núm. 4, 2007, p. 15. Disponible en: http://epikeia.leon.uia.mx/old/numeros/19/epikeia19-proteccion_de_datos_personales.pdf. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

¹⁹⁹ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Protección de Datos Personales. En posesión del gobierno. Información general. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 22 de noviembre de 2016.

²⁰⁰ Petricioli Alfaro, José Guillermo. *op. cit.*, p. 10.

de regular su tratamiento legítimo, controlado e informado, a efecto de garantizar la privacidad y el derecho a la autodeterminación informativa de las personas²⁰¹.

No obstante los avances que ha tenido México en materia de protección de datos personales, el día 09 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, entre las modificaciones que contempla dicha reforma fiscal resalta la modificación del artículo 69, mismo que se refiere a la reserva de la información en lo concerniente a las declaraciones y datos personales de los contribuyentes, señalando en su párrafo onceavo que la reserva de la información no aplica respecto de los contribuyentes que encuadren en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados.*
- III. Que estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados.*
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.*
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal²⁰².*

A través de la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos” el fisco federal contraviene el derecho humano a la protección de datos personales, a la privacidad de los documentos, a ser tratada como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria, etcétera; afectando con ello los derechos de los contribuyentes que se encuentren en uno de los supuestos antes descritos, señalando además el último párrafo del artículo 69 del Código Fiscal Federal

²⁰¹ Propuesta de Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados. Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos. p. 11. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/nuevo/Propuesta%20de%20Ley%20General%20de%20PD%20PDF.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

²⁰² Código Fiscal de la Federación.

que el SAT publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos antes descritos.

Estas disposiciones parecen ir en contra de lo dispuesto en el artículo 12 de la declaración universal de los derechos humanos de 1948, la cual establece que “nadie debe ser sujeto a una arbitraria interferencia en su privacidad, familia, casa y correspondencia, ni ataques en contra de su honor y reputación”²⁰³, así como lo dispuesto por la Convención Americana sobre derechos humanos que establece en su artículo 11 que “toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad” y que “nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación”²⁰⁴.

2.3. Conclusiones del Derecho Comparado

Los tres países comparados en el presente análisis adoptaron un sistema Federal dividido en Municipio, Estado o Provincia y Federación; sin embargo, el sistema de coordinación fiscal alemán es distinto al de Argentina y México, ya que los Estados son los que se encargan de la recaudación de impuestos y financian al Gobierno Federal²⁰⁵.

Por su parte, tanto Alemania como México optaron por implementar un sistema de coordinación fiscal en el que los Estados participan en la recaudación de impuestos, programa que no fue implementado por Argentina, pues dicho país no cuenta con un convenio de participación de Impuestos entre las Provincias y la Federación²⁰⁶, hecho

²⁰³ Healey, Justin. *Privacy and information rights*. Issues in Society. Australia. Spinney Press. 2012. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNDQ5OTI2X19BTg2?sid=90be1369-9295-4843-a6ee-9fea172fd6f1@sessionmgr115&vid=9&format=EB&rid=10>. Consultado el 1 de agosto de 2015.

²⁰⁴ Convención Americana sobre los derechos humanos.

²⁰⁵ Merino, Gustavo. *op. cit.* p.165.

²⁰⁶ Ricciardi, Mariano A. *op. cit.* p. 68.

que no parece repercutir en su índice de recaudación de impuestos, ya que los ingresos que percibe Argentina en proporción del PIB resultan casi el doble de los que recauda México con el Convenio de Coordinación que existe entre sus Estados y la Federación.

Por otra parte, a diferencia de Argentina y México, en Alemania no se publican listas de contribuyentes incumplidos, ya que en dicho país sí lo consideran contrario a la legislación que regula el secreto fiscal²⁰⁷, siendo la única excepción para dicho secreto el derecho constitucional a reclamar información de terceros cuando un particular declara que un contribuyente tiene un trato fiscal ilegalmente privilegiado²⁰⁸.

Argentina excluyó del secreto fiscal desde 1999 a aquellos contribuyentes que no hayan presentado sus declaraciones de impuestos, que no hayan pagado impuestos, multas exigibles, sanciones consentidas y casos relacionados con delitos fiscales²⁰⁹. Se debe señalar que Argentina contempla un supuesto de excepción del secreto fiscal que no se estableció en México, siendo el de “aquellos contribuyentes que no hayan presentado sus declaraciones de impuestos”; por su parte, México contempla como supuestos de excepción adicionales a aquellos contribuyentes que se encuentren “no localizados” y aquellos a los que se les hubiere condonado algún crédito fiscal²¹⁰.

Así mismo, del análisis comparativo realizado se pudo apreciar que la excepción del secreto fiscal ha ido más allá del ámbito federal en Argentina, ya que algunas Provincias y la Ciudad de Buenos Aires tienen leyes similares en sus códigos tributarios locales²¹¹, cuestión que a la fecha no ha sucedido en México, ya que quien tiene la facultad exclusiva de exceptuar del secreto fiscal a los contribuyentes es el SAT.

Resulta también importante para el presente análisis comparativo el remarcar el hecho de que Argentina tiene una figura jurídica especial para la protección de datos

²⁰⁷ Valta, Matthias. *op. cit.*, pp. 462-463.

²⁰⁸ *Ídem.*

²⁰⁹ Fraga, Diego N. Verstraeten, Axel A. *op. cit.*, p. 41.

²¹⁰ Código Fiscal de la Federación.

²¹¹ Fraga, Diego N. Verstraeten, Axel A. *op. cit.*, p. 41.

personales, misma que se denomina como *hábeas data*, la cual funciona como una subespecie de amparo con la que el contribuyente puede restablecer su derecho a que las autoridades argentinas cuenten con información veraz en sus bases y suprima los eventuales datos erróneos con los que cuente para tomar decisiones²¹²; así mismo, es relevante destacar el hecho de que dicha figura jurídica no hace diferencia entre las personas físicas y las personas morales, por lo que puede ser utilizado indistintamente por ambos tipos de personas²¹³.

Por último, como un comparativo en la presente investigación tenemos ya en Argentina un precedente respecto al uso de los datos personales en poder de las autoridades fiscales, ya que en dicho país hubo un caso donde un juez dio procedencia a la acción de *hábeas data* en materia tributaria en contra del Fisco Federal de Argentina, ordenando a la autoridad recaudadora que suprimiera la información del contribuyente demandante en su base de datos, pues dicho contribuyente acreditó no haber ejercido actividad alguna y que un tercero se registró indebidamente con su información²¹⁴, hecho que resulta bastante importante para la presente investigación a efecto de poder utilizar dicho precedente en caso de encontrar un caso similar en México.

²¹² Fernández, Juan. *El hábeas data aplicado a la información fiscal en poder de AFIP*. *DPI Diario*. Disponible en: <https://dpicuantico.com/sitio/wp-content/uploads/2014/09/doctrina2014-09-24.pdf>. Consulta 15 de noviembre de 2015.

²¹³ Chanamé Orbe, Raúl. *Hábeas op. cit.*, p. 6.

²¹⁴ http://eco-nomicas.com.ar/3199-un-juez-ordeno-eliminar-datos-falsos-de-un-contribuyente-en-el-sistema-registral-de-afip?upm_export=pdf. Consulta 15 de noviembre de 2015.

CAPÍTULO III: LA RELACIÓN DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS DEL SAT

México a través de sus reformas de 2011 intenta avanzar a un nuevo sistema jurídico en el cual lo más importante para el Estado son los derechos humanos, enalteciendo con esto los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos en los que México es parte y comprometiéndose a acatar los criterios de la CIDH²¹⁵.

Los cambios constitucionales de 2011 obligan a todas las autoridades del país a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, aplicando las leyes de la forma que más beneficie a sus gobernados²¹⁶.

Esta nueva corriente humanista ha dado como resultado que hoy en día podamos hablar sobre el término “derechos humanos del contribuyente”, lo cual es referirse a un conjunto de principios materiales de justicia tributaria, que aunque no estén reconocidos por la ley fundamental, operan como límites de la potestad tributaria del estado²¹⁷.

No obstante, las disposiciones tributarias de nuestro país posteriores a la reforma constitucional de 2011 parecen muy distantes del nuevo paradigma de los derechos humanos, en específico la nueva disposición fiscal denominada “Relación de contribuyentes incumplidos”, en la que el SAT publica abiertamente en su portal de internet información confidencial de sus contribuyentes, tales como su nombre y RFC, hechos que no parecen ir en concordancia con la nueva tendencia humanista de la reforma constitucional²¹⁸.

El objetivo principal del presente capítulo es realizar un análisis de la reforma al Código Fiscal de la Federación de 2013, en específico lo relacionado con la “Relación

²¹⁵ Mosri Gutiérrez, Magda Zulema. *op. cit.*, p. 1.

²¹⁶ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Control de Convencionalidad (sede interna). En Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Martínez Ramírez, Fabiola. Figueroa Mejía, Giovanni A. (Coords). *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. p. 238.

²¹⁷ Santos Flores, Israel. *op. cit.*, p.566.

²¹⁸ Higuera Arias, Juan de la Cruz. *op. cit.*, p. 32.

de contribuyentes incumplidos del SAT”; lo anterior a fin de determinar si se violan o no los derechos humanos de los contribuyentes a través de dicha figura fiscal.

3.1. El derecho a la intimidad

En 1939 el “derecho a la intimidad” fue definido como “El que ofende abusiva o gravemente el interés que otra persona tiene en que sus asuntos no sean conocidos por los demás o en que su imagen no sea expuesta al público es responsable hacia esa persona”²¹⁹.

La SCJN ha reconocido que existe un derecho a la privacidad, y dentro de él, el derecho a la intimidad. La privacidad es lo genéricamente reservado, mientras que la intimidad es lo radicalmente vedado²²⁰.

La privacidad contiene el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a la inviolabilidad de los registros y documentos del particular, a la inviolabilidad de las comunicaciones privadas, al secreto profesional, al secreto bancario, el derecho al secreto de la información, entre otros²²¹.

Por su parte, el derecho a la intimidad comprende el derecho al honor, a la dignidad, a la propia imagen, el derecho de cátedra, el derecho al acceso a la información, a la identidad personal, sexual y religiosa, el derecho a la intimidad familiar en el sentido estricto²²².

²¹⁹ Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2010. Disponible en: http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/Transparencia_Acceso_y_Secreto_Fiscal.pdf. Consultado el 07 de marzo de 2017. p. 45.

²²⁰ Registro No. 171883. Novena época. Primera Sala. SJF, XXVI, Julio de 2007, 272, Tesis: 1a. CXLIX/2007. Tesis Aislada. En Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. Editorial Porrúa. México. 2012. p. 171.

²²¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho...*, cit. p. 171.

²²² *Ídem*.

La intimidad es un derecho fundamental de cada individuo a reservarse para sí mismo la esfera de su vida privada y tiene aplicación en el ámbito económico y patrimonial, que es el que interesa a la autoridad fiscal²²³. El derecho a la intimidad no es absoluto, se encuentra limitado por los intereses nacionales y sociales, así como por los derechos de terceros²²⁴.

Estos derechos pueden ser afectados por normas o actos de las autoridades fiscales, pero no siempre que se presente esta afectación implicará una vulneración constitucional de esos derechos; no toda intromisión a la vida privada o íntima de una persona conlleva necesariamente una violación a estos derechos, sino que se requiere además, que esa intromisión sea ilegítima²²⁵.

La protección constitucional prestada al respeto de la intimidad debe tener un especial reconocimiento, puesto que compete a una categoría de derechos especialmente discutida: la de los derechos de la personalidad²²⁶. No obstante, el uso masivo de las nuevas tecnologías crea un marco peligroso para la intimidad²²⁷.

Hoy en día, la compra de un billete de avión implica el riesgo de dar a conocer las fechas y lugares de traslado, no sólo de una persona sino de todos los compañeros de viaje. La información personal que tienen los sistemas electrónicos sobre los particulares es cada vez mayor; desde reservaciones de hoteles, comunicaciones telefónicas, operaciones de crédito bancario y cualquier otra clase de relaciones²²⁸.

²²³ Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 45.

²²⁴ *Ídem.*

²²⁵ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho...*, *cit.*, pp. 171-172.

²²⁶ Duprat, Jean-Pierre. *Ciudadanía Administrativa y Armonización de los Sistemas de Regulación en el Acceso a la Información*. En Piñar Mañas, José Luis (Director). *Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos*. Madrid. Editorial Reus. 2014. p. 27.

²²⁷ Heredero Campo, Ma. Teresa. *Evolución tecnológica y derecho al olvido digital, desde sus inicios a la actualidad*. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrió, Alfredo (Coords). *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información*. Granada. Editorial Comares. 2015. p. 99.

²²⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *El Control de los Datos de los Contribuyentes por la Administración Fiscal en México*. México. 2005. Disponible en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/2doCongresoNac/pdf/OrtegaMaldonado.pdf>. Consultado el 30 de octubre de 2016. p.2.

México es parte del “Pacto internacional de los Derechos Civiles y Políticos” desde el día 23 de marzo de 1981²²⁹, dicho pacto tiene como base la Carta de las Naciones Unidas y persigue objetivos que se refieren a la dignidad de la persona; al respecto, el artículo 17 del pacto señala lo siguiente:

Artículo 17.

1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques²³⁰.

Así mismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos protege el derecho a la intimidad a través del artículo 11, mismo que establece lo siguiente:

Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques²³¹.

²²⁹ ACNUR. La agencia de la ONU para los refugiados. Base de datos legal. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Disponible en: <http://www.acnur.org/nuevaspaginas/tablas/tabla6.htm>. Consultado el 05 de febrero de 2017.

²³⁰ Pacto internacional de los Derechos Civiles y Políticos. Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 19. Dezember 1966. Disponible en: https://www.amnesty.at/de/view/files/download/showDownload/?tool=12&feld=download&sprach_connect=126. Consultado el 06 de febrero de 2017. p. 7.

La Administración Tributaria puede exigir del contribuyente información que en sí misma resulte violatoria de su derecho a la privacidad; así mismo, los funcionarios tributarios están obligados al sigilo y la reserva de la información que conocen con motivo de sus funciones públicas, sin embargo, este mecanismo no es suficiente²³².

Por su parte, los datos personales se refieren a la información numérica, alfabética, gráfica, fotográfica o de cualquier otro tipo, concerniente a una persona física o jurídica identificada²³³; estos datos personales tienen un gran valor, con ellos las empresas o instituciones pueden adaptar los bienes o servicios que proveen a las necesidades o preferencias de sus clientes²³⁴.

A fin de equilibrar las fuerzas entre las personas y aquellas organizaciones públicas o privadas que recaban o coleccionan datos de carácter personal, surge en Europa el concepto de la protección de datos personales. Un concepto similar surgió en los Estados Unidos de América, el concepto de “privacidad”, aunque con alcances distintos²³⁵.

²³¹ Organization of American States. Department of international Law. Disponible en: http://www.oas.org/dil/treaties_b-32_american_convention_on_human_rights.pdf. Consultado el 06 de febrero de 2017.

²³² Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho...*, cit., p. 172.

²³³ Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California. Disponible en:

http://www.itaipbc.org.mx/index.php/inicio/datos_personales. Consultado el 21 de octubre de 2016.

²³⁴ Hernández Martín, Miguel Ángel. *op. cit.* p. 16.

²³⁵ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 22 de noviembre de 2016.

3.2. El derecho a la protección de datos personales

La protección de datos es un derecho fundamental de la persona en el contexto actual determinado por el mundo electrónico, siendo una pieza clave del sistema democrático²³⁶.

Se le denominan datos personales a la información numérica, alfabética, gráfica, fotográfica o de cualquier otro tipo, concerniente a una persona física o jurídica identificada; entre otra, la relativa a su origen étnico, domicilio, número telefónico, patrimonio, ideología, creencias, política o de otro género y los referidos a características físicas, morales o emocionales, preferencias sexuales, vida afectiva o familiar, o cualquier otro referente al estado de salud físico o mental²³⁷.

Por su parte, la palabra contribuyente se refiere a toda persona física o jurídica que realiza una actividad económica o laboral que genera el pago de un impuesto y que asume una serie de deberes formales de acuerdo al Código Fiscal Federal y a las normas de la autoridad tributaria²³⁸.

Los datos personales de los contribuyentes tienen gran valor, con ellos las instituciones pueden adaptar los bienes o servicios que proveen a las necesidades o las preferencias de sus usuarios²³⁹. El derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes resulta de relevancia social, ya que se trata de la privacidad de los ciudadanos, los cuales desean mantener la intimidad en sus casas, trabajo y vida social²⁴⁰.

²³⁶ Rodotá, Stefano. *Las Lecciones de Wikileaks: Nueva Transparencia y Nueva Distribución del Poder*. En Piñar Mañas, José Luis (Director). *Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos*. Madrid. Editorial Reus. 2014. p. 14.

²³⁷ Datos Personales. Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California. Disponible en: http://www.itaipbc.org.mx/index.php/inicio/datos_personales. Consultado el 21 de octubre de 2016.

²³⁸ Dirección general de impuestos internos. Gobierno de la República Dominicana. Disponible en: <http://www.dgii.gov.do/contribuyentes/Paginas/default.aspx>. Consultado el 15 de noviembre de 2016.

²³⁹ Hernández Martín, Miguel Ángel. *op. cit.* p. 16.

²⁴⁰ *Ibídem.* p. 13.

En materia de protección de datos personales, cuando se alude al control tributario, deben tenerse presentes dos perspectivas: a) El enfoque del Fisco Federal, el cual pretende aplicar mecanismos jurídicos que eviten la evasión fiscal y b) La óptica del contribuyente, que procura la protección y privacidad de los datos personales que de él posee la Administración Tributaria²⁴¹.

La importancia del derecho a la protección de datos personales ha ido aumentando con el creciente uso de los sistemas electrónicos para las reservaciones de hoteles, comunicaciones telefónicas, operaciones de crédito bancario y para cualquier otra clase de información, cada vez existe mayor información personal en los medios electrónicos, información que pudiese ser obtenida fácilmente por la administración pública²⁴².

Bajo el concepto de protección de datos personales, el titular (o dueño) de dichos datos es la propia persona, lo que implica la libertad de elegir qué se desea comunicar, cuándo y a quién, manteniendo el control personal sobre la propia información. En naciones avanzadas, la protección de datos personales es quizá el más nuevo de los derechos que goza un ciudadano²⁴³.

3.2.1. Protección de datos personales en México

Tal y como se señaló anteriormente, durante el año 2002 se publicó en México la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental²⁴⁴, creando con ello el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI), órgano encargado de emitir los lineamientos de medidas de seguridad físicas,

²⁴¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *El Control...*, *cit.*, p.1.

²⁴² *Ibidem.* p.2.

²⁴³ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 22 de noviembre de 2016.

²⁴⁴ Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

técnicas y administrativas mínimas a implementar para que los responsables protejan los datos personales de los particulares²⁴⁵.

Posteriormente en 2007 se aprobó a nivel federal una reforma al artículo 6º constitucional, misma que insta la protección a los datos personales y la información relativa a la vida privada, así como el derecho de acceder y corregir sus datos²⁴⁶. Dentro de dicha reforma se contempla la creación de un organismo autónomo, responsable de garantizar el cumplimiento del derecho al acceso a la información y la protección de datos personales, tal y como se muestra a continuación:

Artículo 6º.- *La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado.*

...

A. *Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:*

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.

IV. Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos que se sustanciarán ante los organismos autónomos especializados e imparciales que establece esta Constitución.

²⁴⁵ Petricioli Alfaro, José Guillermo. *op. cit.*, p. 15.

²⁴⁶ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Protección de Datos Personales. En posesión del gobierno. Información general. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 22 de noviembre de 2016.

...

VIII. La Federación contará con un organismo autónomo, especializado, imparcial, colegiado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con plena autonomía técnica, de gestión, capacidad para decidir sobre el ejercicio de su presupuesto y determinar su organización interna, responsable de garantizar el cumplimiento del derecho de acceso a la información pública y a la protección de datos personales en posesión de los sujetos obligados en los términos que establezca la ley.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

La reforma constitucional de 2007 derivó en los artículos anteriormente transcritos, los cuales fueron una base al haber instaurado por primera vez en la Carta Magna el derecho a la protección de datos personales; no obstante, es hasta el año 2008 que se aprueban las reformas a los artículos 16 y 73 constitucionales, con los cuales el derecho a la protección de datos personales se introduce al más alto nivel de nuestra Constitución²⁴⁷; al día de hoy, dichos numerales establecen lo siguiente:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

²⁴⁷ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Protección de Datos Personales. En posesión del gobierno. Información general. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 22 de noviembre de 2016.

XXIX-O. Para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.

...

XXIX-S. Para expedir las leyes generales reglamentarias que desarrollen los principios y bases en materia de transparencia gubernamental, acceso a la información y protección de datos personales en posesión de las autoridades, entidades, órganos y organismos gubernamentales de todos los niveles de gobierno.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

Con las reformas de mérito, el artículo 16 constitucional reconoce y da contenido al derecho a la protección de datos personales. En la reforma se plasman los derechos con los que cuentan los titulares de los datos como lo son aquellos de acceso, rectificación, cancelación y oposición (denominados por su acrónimo como derechos ARCO); por otra parte, se hace referencia a la existencia de principios a los que se debe sujetar todo tratamiento de datos personales, así como los supuestos en los que excepcionalmente dejarían de aplicarse dichos principios²⁴⁸.

Estas reformas sentaron las bases para la aprobación de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en posesión de los Particulares, la cual fue publicada en el año 2010. Dicha normativa protege el derecho humano constitucional de la protección de datos personales²⁴⁹, regulando el tratamiento que se le debe dar a los mismos, procurando garantizar la privacidad de las personas, encomendando al IFAI garantizar este derecho²⁵⁰.

²⁴⁸ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Protección de Datos Personales. En posesión del gobierno. Información general. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 06 de febrero de 2017.

²⁴⁹ Petricioli Alfaro, José Guillermo. *op. cit.*, p. 10.

²⁵⁰ Propuesta de Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados. Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos. p. 11. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/nuevo/Propuesta%20de%20Ley%20General%20de%20PD%20PDF.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

Entre los beneficios que otorga a los particulares la Ley Federal de Protección de Datos Personales en posesión de los Particulares se encuentran los siguientes:

- Se conjugan los principios de protección de datos personales reconocidos, permitiendo el libre flujo de información personal para el crecimiento económico, pero respetando las garantías necesarias para el titular de los datos de que el tratamiento de su información se lleve a cabo de manera lícita e informada.
- Prevé los mecanismos expeditos para el ejercicio de sus derechos ARCO ante una autoridad independiente y las sanciones para los casos en que deje de observarse la ley por parte de los sujetos regulados.
- Satisface los elementos básicos que garantizan la protección de los datos personales: principios, derechos, procedimientos, definición de autoridades reguladora y garante; así como un catálogo de infracciones y de sanciones relacionadas con las mismas.
- Otorga una amplia protección a los llamados “datos sensibles”.
- Pone fin a los llamados mercados negros de la información y se contempla además, la penalización a las conductas violatorias a la protección de datos personales.
- Amplía la protección de datos personales en posesión del gobierno en sus tres órdenes. Actualmente las personas pueden pedir acceso a sus expedientes clínicos ante hospitales públicos.
- Prevé procedimientos expeditos para el ejercicio de derechos ARCO y la tutela ante el órgano garante, así como mecanismos de conciliación; establece la posibilidad de impugnar las resoluciones del órgano garante brindando un control de legalidad en la imposición de multas; garantiza la coherencia normativa en la

materia de protección de datos al regular la coadyuvancia de las autoridades sectoriales con el INAI²⁵¹.

Tal y como se ha demostrado en párrafos anteriores, en México el “Derecho a la protección de datos personales” se encuentra elevado a nivel constitucional; no obstante, el uso extensivo de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones ha permitido que en muchas ocasiones los datos personales sean tratados para fines distintos para los que originalmente fueron recabados, así como transmitidos sin el conocimiento del titular, rebasando la esfera de privacidad de las personas y lesionando en ocasiones, otros derechos y libertades²⁵².

Hoy en día, el organismo constitucional autónomo encargado de garantizar el acceso a la información pública y la protección de datos personales es el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI).

El INAI es un organismo descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Su órgano máximo de dirección es el Pleno, integrado por cinco comisionados, quien emite sus resoluciones por mayoría de votos, de conformidad con lo establecido en su reglamento interior²⁵³.

Las actividades del Órgano de Gobierno del INAI se encuentran reguladas por la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, su Reglamento, así como por el Decreto del Instituto Federal de Acceso a la Información Pública²⁵⁴.

²⁵¹ Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública. Protección de Datos Personales. En posesión del gobierno. Información general. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 06 de febrero de 2017.

²⁵² *Ídem.*

²⁵³ *Ídem.*

²⁵⁴ *Ídem.*

3.2.2. Protección de datos personales en Baja California

Bajo el concepto de protección de datos personales, el titular de dichos datos es la propia persona, lo que implica la libertad de elegir qué se desea comunicar, cuándo y a quién, manteniendo el control personal sobre la propia información. En naciones avanzadas, la protección de datos personales es quizá el más nuevo de los derechos que goza un ciudadano²⁵⁵.

Por su parte, la LTAIPEBC define en su artículo 4º a los datos personales como “cualquier información concerniente a una persona física o moral”, señalando además en su fracción XII, que se considera información confidencial aquella que “se encuentre en posesión de los sujetos obligados que se refiera a datos personales”, agregando a dicho supuesto los datos que se refieran al secreto fiscal, tal y como se muestra a continuación:

Artículo 4º.-...

...

XII.- Información Confidencial: La información en posesión de los sujetos obligados que refiera a datos personales; la que se refiere a los secretos bancario, fiduciario, industrial, comercial, fiscal, bursátil y postal cuya titularidad corresponda a particulares, sujetos de derecho internacional o a sujetos obligados cuando no involucren el ejercicio de recursos públicos; así como aquella que presenten los particulares a los sujetos obligados siempre que tengan el derecho a entregarla con ese carácter; por lo que no puede ser difundida, publicada o dada a conocer, excepto en aquellos casos en que así lo contemple la Ley General y la presente Ley²⁵⁶.

...

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

²⁵⁵ Ídem.

²⁵⁶ Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California. Disponible en: http://www.itaipbc.org.mx/index.php/inicio/datos_personales. Consultado el 21 de octubre de 2016.

Así mismo, el Estado de Baja California adicionó a su Constitución el capítulo IV, apartado C, del artículo 7, mismo que habla sobre la transparencia y acceso a la información pública en el Estado, señalando lo siguiente:

Artículo 7º.-...

...

III.- La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fije la Ley.

IV.- Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación, cancelación y oposición al tratamiento de éstos en los términos que establezca la Ley.

Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos que se sustanciar²⁵⁷.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

En Baja California, el organismo constitucional autónomo encargado de garantizar el acceso a la información pública y la protección de datos personales es el Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California (ITAIPBC), dicho organismo especializado cuenta con personalidad jurídica y autonomía conforme a los principios y bases contemplados en la Constitución Política del Estado, respecto de los sujetos obligados descritos en el artículo 6 de la LTAIPEBC²⁵⁸.

Así, en caso de que una persona del Estado de Baja California requiera el acceso, rectificación, cancelación u oposición de sus datos personales, deberá presentar un escrito libre en el que solicite lo conducente a la Unidad de Transparencia del ITAIPBC,

²⁵⁷ Constitución política del Estado libre y soberano de Baja California.

²⁵⁸ Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California. Disponible en:

http://www.itaipbc.org.mx/index.php/inicio/datos_personales. Consultado el 21 de octubre de 2016.

indicando las modificaciones por realizar, aportando para tal efecto la información que justifique su petición, y en su caso, señalar el sistema de datos personales donde se encuentre la información de mérito²⁵⁹.

La unidad de Transparencia deberá notificar al solicitante, en un plazo de diez días hábiles contados desde la admisión de la solicitud, la determinación adoptada en relación con su solicitud, a efecto de que si resulta procedente, se haga efectiva la misma dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de la citada notificación²⁶⁰.

En caso de que no se reciba respuesta alguna por parte de la autoridad requerida o esta entregue información confusa, limitada o errónea, el solicitante podrá interponer Recurso administrativo de Revisión, teniendo como límite para su presentación un plazo de 15 días hábiles, siendo la autoridad que resuelve el asunto de mérito el ITAIPBC²⁶¹, tal y como lo establece el artículo 7º de la Constitución del Estado de Baja California, mismo que a la letra establece:

Constitución Política del Estado de Baja California.

...

ARTÍCULO 7.-

...

El Instituto de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales del Estado de Baja California, es el organismo constitucional autónomo especializado, imparcial y colegiado al que corresponderá garantizar el acceso a la información pública y la protección de datos personales en poder de los sujetos obligados; fomentar la cultura de transparencia y estimular la participación ciudadana; emitir políticas de transparencia proactiva; coadyuvar en la implementación de políticas y mecanismos de gobierno abierto y resolver los recursos de revisión en los términos que establezca la Ley. El Instituto estará dotado de personalidad jurídica y patrimonio

²⁵⁹ Ídem.

²⁶⁰ Ídem.

²⁶¹ Ídem.

propio, contará con plena autonomía técnica, de gestión y de decisión sobre el ejercicio de su presupuesto, así como de determinación de su organización interna.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

El recurso administrativo de revisión deberá ser resuelto por el ITAIPBC en un plazo máximo que no excederá de treinta días, plazo que podrá ampliarse por una sola vez y hasta por un periodo de quince días²⁶².

Las resoluciones del ITAIPBC que resuelvan el recurso administrativo de revisión antes señalado, podrán ser impugnadas mediante juicio de revisión que se tramitará ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California (TCAEBC); lo anterior de conformidad con el capítulo decimoquinto de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California (LTCAEBC), denominado como “Del recurso de revisión en materia de acceso a la información”²⁶³.

Otra de las facultades que se otorga al ITAIPBC como medio de control constitucional local en materia de datos personales, es el promover acciones de inconstitucionalidad en contra de leyes expedidas por el Congreso local que a su consideración vulneren el derecho a la información pública y la protección de datos personales²⁶⁴.

3.2.3. La reserva de la información

El desarrollo de la sociedad de la información, junto con la evolución tecnológica, han dejado desprotegidos el derecho a la intimidad y a la vida privada de las personas. La idea de la “intimidad” nace en el mundo moderno, se trata de la garantía del

²⁶² Artículo 139. Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California.

²⁶³ Artículo 99. Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California.

²⁶⁴ Artículo 27. Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California.

individuo a la protección de su persona y a su seguridad frente a cualquier invasión del sagrado recinto de su vida privada y doméstica²⁶⁵.

Por su parte, la información personal tributaria puede ser clasificada por el legislador como reservada o confidencial, o incluso no clasificarla y permitir la máxima apertura sobre esta; no obstante, al crear la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Gubernamental (LFTAIPG) el legislador catalogó la información tributaria como reservada, considerando que su revelación puede dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del Estado²⁶⁶.

La CIDH ha manifestado que la reserva de la información se considera una restricción al derecho humano del acceso a la información. Esto se corrobora en la Constitución mexicana, donde las cuestiones de interés nacional, de seguridad pública y de protección de la vida privada de las personas son los límites al derecho de acceso a la información²⁶⁷.

Hasta hace pocos años la actividad fiscalizadora del SAT se efectuaba solamente sobre la contabilidad y documentos públicos y privados; la verificación contable con relación a lo declarado por el contribuyente era el mecanismo de control común, es decir, el aspecto formal constituía la prueba idónea y eficiente para la liberación del contribuyente de mayores obligaciones formales, desvirtuando con ello cualquier pretensión fiscal. Esto llevó a la conclusión de que había que variar el método de control fiscal buscando optimizar su eficiencia, apartándose de la verificación formal como único medio de control y buscando la verificación real a través de información de terceros distintos del contribuyente que permitan determinar sus verdaderas obligaciones tributarias, todo ello a través de la utilización de la informática²⁶⁸.

²⁶⁵ Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 45.

²⁶⁶ *Ídem.*

²⁶⁷ *Ídem.*

²⁶⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *El Control...*, *cit.*, p.4.

Actualmente los contribuyentes están obligados a transmitir la información personal que el SAT les requiera, hecho que presenta los siguientes problemas:

- 1) El SAT puede exigir información que resulte violatoria de su derecho a la privacidad.
- 2) Existe la posibilidad de potenciales vulneraciones a la privacidad al no existir garantías suficientes que resguarden y protejan adecuadamente la información de posibles violaciones por sujetos no autorizados.
- 3) Existe información privada que el contribuyente debe dar a conocer a un tercero extraño en cumplimiento a un mandato de autoridad administrativa.
- 4) El propio cónyuge o algún otro familiar, puede verse obligado a romper esa privacidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- 5) Los funcionarios tributarios están obligados al sigilo y reserva de la información, sin embargo, este mecanismo no es suficiente.
- 6) La posibilidad de que el SAT ceda información privada con trascendencia fiscal a otros órganos públicos o a otras Administraciones públicas.
- 7) El acceso de los contribuyentes a la información que sobre ellos tenga la propia Administración Tributaria²⁶⁹.

Por esta razón, es que en los últimos años el tema de la reserva de la información ha adquirido un nuevo significado, hoy el derecho a la intimidad y la reserva de la información se refiere especialmente a los datos informáticos cuya existencia, extensión y circulación ha establecido una nueva dimensión de la información. Por lo tanto, en materia tributaria es necesario establecer un debido control sobre los datos respecto a quien administra y maneja esta información, pues ello requiere ciertas

²⁶⁹ *Ídem.*

garantías de seguridad y transparencia con las que nuestro sistema aún no cuenta en forma plena²⁷⁰.

3.2.4. El secreto fiscal

En sentido gramatical la palabra “secreto” se aplica a las cosas cuyo conocimiento se guarda entre un reducido número de personas con cuidado de que no se trascienda a las demás; en derecho, el secreto lo constituye aquello que representa la construcción mental de la reserva del conocimiento de un objeto²⁷¹.

La norma del secreto impera en distintos ámbitos y puede además, vincularse al principio del respeto de la intimidad. Pero al mismo tiempo, secreto y transparencia sólo tienen un alcance relativo²⁷².

En México, el secreto como tal no se encuentra establecido en ninguna parte de la Constitución, sin embargo, existe la costumbre de fundar constitucionalmente ciertas reservas de información en los artículos 6o., 7o., 14 y 16 de la CPEUM, dependiendo del bien jurídico que la información que se resguarda contiene. Estos preceptos establecen los derechos de la personalidad, tales como el honor, la reputación, el derecho a las comunicaciones y la inviolabilidad del domicilio personal²⁷³.

En general, se acepta como límite una necesaria zona de secreto, con el fin de poder, además, proteger los intereses legítimos de las personas físicas o jurídicas, así como del Estado²⁷⁴. En definitiva, el secreto trata de salvaguardar o tutelar el derecho

²⁷⁰ *Ibidem.* p.2.

²⁷¹ Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 77.

²⁷² Duprat, Jean-Pierre. *op. cit.*, p. 28.

²⁷³ Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *op. cit.*, p. 79.

²⁷⁴ Duprat, Jean-Pierre. *op. cit.*, p. 28.

de las personas a mantener la privacidad de sus datos de carácter personal y el poder de control o disposición sobre los mismos²⁷⁵.

En España, al secreto se le denomina como “el deber de secreto y confidencialidad”, a través de dichas figuras la legislación obliga al responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal, al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos; esta obligación subsiste aún después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo²⁷⁶.

En definitiva, el deber de secreto trata de salvaguardar o tutelar el derecho de las personas a mantener la privacidad de sus datos de carácter personal y el poder de control o disposición sobre los mismos²⁷⁷.

En México, el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo que en la doctrina se ha denominado como “secreto fiscal”. Si bien se trata de una figura a la que se hace referencia cotidianamente, no existe un consenso generalizado respecto a su conceptualización, naturaleza y fines concretos²⁷⁸.

El deber de colaboración de los contribuyentes con la administración tributaria puede llevarlos a revelar datos de carácter confidencial que podrían afectar su intimidad, secreto profesional o secretos empresariales. Si bien es cierto que el deber constitucional de contribuir ha venido prevaleciendo sobre tales derechos fundamentales, no lo es menos que esta flexibilización debe resultar en todo caso

²⁷⁵ Verdaguer López, Jordi. Bergas Jané, Ma. Antonia. *1000 Soluciones de Protección de Datos*. Valencia. Editorial CISS. 2010. p. 118.

²⁷⁶ *Ibidem*. p. 124.

²⁷⁷ *Ídem*.

²⁷⁸ Torres Domínguez, Guillermo. *El secreto fiscal y los datos personales de contribuyentes incumplidos: ¿Información de interés público?* Revista Praxis de la Justicia Administrativa, año IX, Núm. 21, 2017. Disponible en: <http://www.tfja.mx/investigaciones/abstracts/r20-art-4.html>. Consultado el 08 de marzo de 2017. p. 4.

limitada, o sea que necesariamente debe venir establecida de manera expresa en una ley, y que esta debe partir desde la presunción de inocencia²⁷⁹.

Cada vez resulta más indispensable para el Fisco Federal contar con información obtenida a través de terceros para lograr un efectivo control de las obligaciones tributarias, siendo los convenios de intercambio de información un instrumento de combate a la evasión y elusión fiscal²⁸⁰.

3.3. Análisis de “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”

Las disposiciones tributarias mexicanas posteriores a la reforma de 2011 parecen muy distantes del nuevo paradigma de los derechos humanos, en específico la nueva disposición fiscal denominada “Relación de contribuyentes incumplidos”, en la que publica abiertamente en su portal de internet información confidencial como su nombre y RFC, hechos que no parecen ir en concordancia con la nueva tendencia humanista de la reforma constitucional²⁸¹.

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 2014 establece excepciones al secreto fiscal, por lo que el SAT comenzó a publicar en su página de internet la “Relación de contribuyentes incumplidos”; sin embargo, la forma en que llevó a cabo esa publicación vulnera en perjuicio de los contribuyentes exhibidos los derechos de legalidad y debido proceso establecidos en el artículo 16 Constitucional, además de que el SAT hace una aplicación diferenciada de la norma legal²⁸².

²⁷⁹ Leonetti, Juan Eduardo. *op. cit.*, p. 518.

²⁸⁰ *Ídem.*

²⁸¹ Higuera Arias, Juan de la Cruz. *op. cit.*, p. 32.

²⁸² Bernal Ladrón de Guevara, Diana. Indebida aplicación del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (excepciones al secreto fiscal). Análisis sistémico 1/2014 con requerimiento de informe. Expediente: 1-V-B/2014. Expediente: 1-V-B/2014. PRODECON. 2014. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2014/01-2014-analisis-sistemico/files/basic-html/page1.html>. Consultado el 15 de marzo de 2016.

Para el mes de agosto de 2014 ya existían a nivel nacional más de 8 mil contribuyentes exhibidos en las listas negras del SAT, incrementando la recaudación del año 2014 en un 65%, para marzo de 2015 las “listas negras del SAT” generaron a nivel nacional una recaudación de 74 millones de pesos²⁸³, principalmente por contribuyentes que procedieron a corregirse, generando la corrección multas de hasta \$6,000.00 M.N. por cada contribuyente²⁸⁴.

Para junio de 2016 se habían publicado los datos de 288,425 causantes, de los cuales 177,539 son personas físicas y 110,886 son personas morales, recaudando a esa fecha 23,723 millones de pesos por efecto de la publicación de la lista de contribuyentes incumplidos. De los causantes publicados, 152,424 corresponden a créditos firmes, 11,495 a créditos exigibles, 48,053 a créditos cancelados, 4,892 a créditos condonados, 241 a créditos que derivan de sentencias firmes y 71,320 a créditos de contribuyentes no localizados²⁸⁵.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha manifestado en diversos comunicados que el SAT no debe ejercer la nueva facultad de dar a conocer los nombres y el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de los deudores, señalando que el artículo 1º de la Constitución señala que todas las autoridades tienen la obligación de promover y respetar los derechos humanos, argumentando además, que en algunos casos la publicación del listado no contempla el derecho de audiencia previa de los contribuyentes afectados, siendo este un requisito indispensable, ya que el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional establece que las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, señalando el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias

²⁸³ El Economista. Finanzas Públicas. Lista negra del SAT recauda 74 mdp. Disponible en: <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/04/05/lista-negra-sat-recauda-74-mdp>. Consultado el 02 de septiembre de 2015.

²⁸⁴ Noticias de Querétaro. Información. Noticias. Incremento de recaudación del 65% por lista negra. Disponible en: http://www.noticiasdequeretaro.com.mx/informacion/noticias/22/87/_queretaro/2014/08/11/79730/incremento-de-recaudacon-del-65-por-lista-negra-jgg.aspx. Consultado el 02 de septiembre de 2015.

²⁸⁵ El Economista. Sector Financiero. SAT ha recuperado 28354 mdp de incumplidos y operaciones inexistentes. <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/SAT-ha-recuperado-28354-mdp-de-incumplidos-y-operaciones-inexistentes-20160612-0039.html>. Consultado el 02 de noviembre de 2017.

especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo²⁸⁶.

La PRODECON ha confirmado que la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos” va en contra del nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, ya que el SAT debería emitir y notificar previo a la publicación de dichas listas, la resolución debidamente fundada y motivada a cada uno de los contribuyentes aparecerán en el listado, indicando las causas particulares por las cuales se les incluyó en el mismo²⁸⁷.

Desafortunadamente, las manifestaciones de la PRODECON sobre la ilegalidad de las listas negras del SAT no han sido igualmente apreciadas por el IFAI (ahora INAI), ya que en enero de 2014 la comisionada de dicho organismo afirmó que dar a conocer la lista de los contribuyentes que deben al fisco federal no afecta la privacidad de las personas, señalando que consideraba legal la publicación la lista negra del SAT y argumentando que con dichas medidas se favorece a la transparencia²⁸⁸.

La ilegalidad de las listas negras del SAT no ha sido igualmente apreciada por los justiciables, ya que si bien a la fecha la SCJN no se ha pronunciado sobre si existe o no violación a los derechos humanos de los contribuyentes, ya existen criterios aislados por parte de algunos Tribunales Colegiados del Poder Judicial Federal, los cuales se han mostrado a favor de la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos, argumentando que el listado tiene por objeto sancionar y neutralizar a los contribuyentes que realizan fraude tributario, así como el evitar un daño a la colectividad, garantizándole a terceros el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de aquellos con quienes realicen operaciones, señalando además que no se debe conceder la suspensión definitiva en estos supuestos porque de hacerlo se

²⁸⁶ Procuraduría para la defensa del Contribuyente. Sala de prensa. Noticias nacionales. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/regionales/sedes/tabasco/noticias/07-01-14.html>. Consultado el 09 de febrero de 2015.

²⁸⁷ *Ídem*.

²⁸⁸ Transparencia y poder. IFAI defiende publicación de la lista negra del SAT. Disponible en: <http://www.transparenciaypoder.mx/ifai-defiende-publicacion-de-la-lista-negra-del-sat/>. Consultado 29 de noviembre de 2015.

afectaría el interés social y el orden público, pues se privaría a los contribuyentes que realizan operaciones con quienes aparecen en la lista de su derecho humano a la información, del derecho humano a aclarar su situación fiscal y, en su caso, el derecho humano de autocorregirse²⁸⁹.

²⁸⁹ Tesis Aislada I.1o.A.70 A. J/3 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III. P. 2236. R. 2006463.

3.3.1. Comparación del artículo 69 del Código Fiscal Federal. Antes y después de la reforma.

A continuación se presenta la reforma realizada al Código Fiscal Federal el 1º de enero de 2014, en la cual se modifica el artículo 69 de dicho ordenamiento, estableciendo excepciones a lo que se conocía como el “secreto fiscal”, otorgándole al SAT la facultad de publicar en su página de internet la “Relación de contribuyentes incumplidos”.

<p>Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Antes de la reforma.</p>	<p>Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Después de la reforma. <u>(Se subrayan modificaciones y/o adiciones)</u></p>
<p>Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o</p>	<p>Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o</p>

<p>en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.</p> <p>La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia para efecto de calcular el monto de las sanciones a que se refiere el</p>	<p>en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales <u>digitales por Internet</u> que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.</p> <p>La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia <u>Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones</u> para efecto</p>
--	--

<p>artículo 35 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dicha Comisión, o bien, ésta considere que se presentó en forma incompleta o inexacta.</p>	<p>de calcular el monto de las sanciones <u>relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica,</u> cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a <u>dichos órganos, o bien, éstos consideren</u> que se presentó en forma incompleta o inexacta.</p>
<p>Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.</p>	<p>Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.</p>
<p>Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48,</p>	<p>Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo <u>179</u> de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los</p>

<p>fracción VII de este Código.</p> <p>Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.</p> <p>Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.</p> <p>También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.</p>	<p>tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.</p> <p>Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.</p> <p>Mediante <u>tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información</u>, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. <u>Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.</u></p> <p>También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.</p>
---	--

De igual forma se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones.

La información comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que

siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el

	<u>Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.</u>
--	--

De dicho cuadro comparativo es posible apreciar que uno de los cambios más importantes que trajo a dicho ordenamiento la reforma de 2013, fue la adición del párrafo onceavo del artículo 69 del Código Fiscal Federal, el cual hace una excepción a la reserva fiscal de la información de los contribuyentes en cuanto a las declaraciones y datos personales de los mismos, señalando que la reserva de la información no aplica respecto de los contribuyentes que encuadren en alguno de los seis supuestos siguientes:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.*
- III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.*
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.*
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.*

Por lo anterior, todos aquellos contribuyentes que se encuentren en alguno de los seis supuestos antes transcritos serán exhibidos sin previo aviso en la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”, el cual procederá a publicar en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de dichos contribuyentes.

3.3.2. Diferencias entre los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal Federal

Además de la “relación de contribuyentes incumplidos del SAT” que contempla el artículo 69 del Código Fiscal Federal, existe otra “lista negra” a través de la cual el SAT exhibe datos personales de los contribuyentes en su página de internet y en el DOF, dicho listado se fundamenta en el artículo 69-B del ordenamiento antes citado y los

motivos para estar en el listado son totalmente distintos a los que se han venido señalando a lo largo de la presente tesis.

Si bien el propósito del presente estudio no es estudiar a fondo lo relativo al artículo 69-B del Código Fiscal Federal, resulta necesario analizar su contenido a efecto de que su aplicación no se confunda con el numeral 69, el cual es el objeto de estudio de la presente tesis doctoral.

El SAT al ejercer sus facultades de comprobación se ha percatado de ciertos esquemas agresivos de evasión fiscal, particularmente se ha hecho presente la existencia de contribuyentes que no cuentan con la infraestructura necesaria para brindar los servicios que sus comprobantes fiscales amparan, de modo que se presume que dichos contribuyentes realizaron operaciones simuladas o inexistentes, mismas que deducen para efectos fiscales, alterando con ello la base gravable del impuesto sobre la renta y disminuyendo así los niveles de recaudación²⁹⁰.

Del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se identificaron al menos 316 empresas facturadoras que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos, con más de 12 mil contribuyentes que utilizaron indebidamente dichas facturas para amparar operaciones simuladas²⁹¹.

El Fisco Federal ha combatido arduamente dicha práctica, haciendo uso de todas sus herramientas, procedimientos e instrumentos con los que cuenta; sin embargo, la complejidad y sofisticación del problema provocó la implementación de nuevas

²⁹⁰ Montoya Fernández, Lidana. El Juego de la Corte. Nexos. Octubre. 2015. Disponible en: <http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?tag=sat>. Consultado el 13 de marzo de 2017.

²⁹¹ Iniciativas de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta parlamentaria. Núm. 3857-C. Del 08 de septiembre de 2013. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOE_09dic13.pdf. Consultado el 13 de marzo de 2017. p. CVII.

medidas que hicieran frente a la problemática y permitieran contrarrestar el tráfico de comprobantes fiscales simulados²⁹².

Por lo anterior, fue que se propuso la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, creando con ello un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar el esquema antes mencionado. Dicho numeral centra atención en aquellos contribuyentes que realizan operaciones simuladas a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad que tanto perjudica al fisco federal²⁹³.

Con la adición propuesta al Código Fiscal de la Federación se busca que el SAT proceda a notificar a aquellos contribuyentes que posiblemente emitan facturas con operaciones simuladas a través de su buzón tributario, así como por medio de la página de Internet del SAT y mediante publicación en el DOF, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, se procede a publicar el nombre del contribuyente en una lista a efecto de que desvirtúe que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos existieron²⁹⁴, quedando el numeral de mérito de la forma que a continuación se transcribe:

Artículo 69-B. *Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.*

²⁹² *Ibidem.* p. CVI.

²⁹³ *Ibidem.* p. CIX.

²⁹⁴ *Ídem.*

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el

párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código²⁹⁵.

(Lo remarcado es nuestro)

Así pues, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación introduce un procedimiento especial para que el SAT investigue la existencia de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales con el objeto de potencializar la recaudación tributaria y disminuir la tasa de evasión fiscal; dicho artículo establece que la autoridad podrá presumir la inexistencia de las operaciones, cuando: 1) se detecte que los emisores no cuentan con el personal, la infraestructura o la capacidad material para prestar los servicios o para producir, comercializar o entregar los bienes; o 2) que aquéllos no se encuentran localizables²⁹⁶.

El procedimiento consiste en notificar, a través del buzón tributario, de la página electrónica del SAT y el Diario Oficial de la Federación, a los contribuyentes ubicados en estos supuestos normativos, para que en un plazo de 15 días desvirtúen tal presunción. Posteriormente, la autoridad valorará las pruebas y notificará el listado definitivo a través de los mismos medios en un plazo máximo de cinco días²⁹⁷.

En caso de que el contribuyente se ubique en el listado definitivo del SAT contenido en el 69-B, ello traerá como efecto que dicho contribuyente quede catalogado como una Empresa que Factura Operaciones Simuladas, también conocidas como “EFOS”, lo cual implica que las operaciones facturadas por el mismo no producirán efecto fiscal alguno, por lo que aquellas “Empresas que Dedujeron Operaciones Simuladas” (EDOS), contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los

²⁹⁵ Código Fiscal de la Federación.

²⁹⁶ Montoya Fernández, Lidana. *op. cit.*

²⁹⁷ *Ídem.*

servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán corregir su situación fiscal mediante las declaraciones complementarias que correspondan²⁹⁸.

A través de la “lista negra” a que hace referencia el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, el SAT exhibe los datos personales de aquellos contribuyentes considerados como EFOS; los motivos para estar en dicho listado son totalmente distintos a los que se han analizado a lo largo de la presente tesis, siendo los de nuestro interés aquellos que se ubiquen únicamente en los supuestos del numeral 69, párrafo onceavo de dicho ordenamiento legal.

3.3.2.1. Criterios y recomendaciones sobre las “listas negras”

Existen algunos criterios de la SCJN referentes a las “listas negras” a que hacen referencia los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal Federal; a continuación, se muestran los rubros de algunas tesis relativas a los numerales antes mencionados:

SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO. DEBE NEGARSE CUANDO SE SOLICITE CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA PUBLICACIÓN DE LOS NOMBRES DE CONTRIBUYENTES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN²⁹⁹.

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN³⁰⁰.

SUSPENSIÓN EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE OTORGARLA CONTRA LA PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES EN LAS LISTAS REFERIDAS EN LOS

²⁹⁸ Artículo 69-B. Código Fiscal de la Federación.

²⁹⁹ Tesis I.1o.A.70 A (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro 6. mayo de 2014. t. III. p. 2236.

³⁰⁰ Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro 10. septiembre de 2014. t. I. p. 858.

ARTÍCULOS 69 Y 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI ÉSTOS SE RECLAMAN COMO AUTOAPLICATIVOS³⁰¹.

Tal y como se desprende de las tesis antes transcritas, la SCJN ha determinado en varias ocasiones la improcedencia de la suspensión de los actos cuando se trate de casos relativos a la aplicación de los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal Federal. En general la postura de nuestro tribunal de alzada ha sido en el sentido de es improcedente conceder la medida cautelar en el amparo ya que de hacerlo, se afectaría el interés social y el orden público, pues según señala la Corte, lo que busca dicha medida es evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de aquellos con quienes realicen operaciones, aunado a que es de interés social el evitar el fraude tributario a través del tráfico de comprobantes fiscales.

Cabe reiterar que el tema de investigación doctoral es únicamente lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación y no el numeral 69-B de dicho ordenamiento, ya que dichos artículos plantean supuestos completamente distintos, siendo el caso que a la fecha de término de la presente tesis doctoral no se ha emitido ningún pronunciamiento por parte de la SCJN sobre la constitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal Federal, sin embargo los criterios relativos a la suspensión de dichos actos en el juicio de amparo nos dan una perspectiva sobre un posible pronunciamiento por parte de nuestro máximo tribunal.

A continuación se muestran algunas tesis relativas a la aplicación del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación:

SUSPENSIÓN EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE OTORGARLA CONTRA LA PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES EN LAS LISTAS REFERIDAS EN LOS ARTÍCULOS 69 Y 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI ÉSTOS SE RECLAMAN COMO AUTOAPLICATIVOS.

³⁰¹ Tesis IV.3o.A.38 A (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Tomo III. Libro 9. agosto de 2014. T. III. p. 1969.

El artículo 148 de la Ley de Amparo prevé que en los juicios de amparo en los que se reclame una norma general autoaplicativa, sin señalar un acto concreto de aplicación, la suspensión se otorgará para impedir sus efectos y consecuencias en la esfera jurídica del quejoso. De lo anterior se colige que, a fin de proveer sobre dicha medida cautelar, es necesario dilucidar previamente si la norma reclamada reviste el carácter de autoaplicativa y, por ende, si desde que entra en vigor produce el efecto y la consecuencia susceptibles de suspenderse. Así, una vez cumplidos los demás requisitos, como que no se afecte al orden público ni se ocasione perjuicio al interés social, habrá de otorgarse la suspensión en los términos señalados en el referido precepto. De ahí, cuando el quejoso reclama como autoaplicativos los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal de la Federación y solicita la suspensión para que no se publiquen sus datos como contribuyente en las listas aludidas en estos dispositivos legales, resulta necesario dilucidar si en relación con la medida cautelar existen elementos que, al menos a priori, revelen que los efectos y consecuencias de las normas fiscales se materializan incondicionalmente. En estas condiciones, si para ubicarse en los supuestos de publicación de datos de contribuyentes deben actualizarse diversos actos condición, como la existencia de créditos firmes, determinados o condonados, sentencias condenatorias referentes a la comisión de un delito fiscal, entre otros o, en su caso, que se hubiese notificado al contribuyente en el buzón tributario a fin de hacer de su conocimiento que se detectó la emisión de comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, sin desvirtuar esta presunción a través del procedimiento respectivo, resulta inconcuso que, respecto de la suspensión solicitada, las normas tributarias referidas no tienen el carácter de autoaplicativas, puesto que sus efectos y consecuencias están supeditados a la realización de diversas conductas, tanto de los particulares como de las autoridades fiscalizadoras. Por tanto, al no materializarse la publicación de datos en las listas indicadas por la sola entrada en vigor de los artículos que las establecen ni por el solo hecho de estar inscrito el quejoso en el Registro Federal de Contribuyentes, es improcedente otorgar la suspensión solicitada³⁰².

³⁰² Tesis IV.3o.A.38 A (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro 9. agosto de 2014. t. III. Reg. IUS. 2007333.

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y LAS CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es improcedente conceder la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del numeral citado, consistentes en la omisión de publicar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria los datos del contribuyente, como son el nombre, la denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes, en términos del propio precepto, porque de hacerlo se afectaría el interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, acorde con el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues se generaría un mayor perjuicio a la sociedad porque, por un lado, con la publicación de los indicados datos básicos se busca proteger el patrimonio de los ciudadanos, ya que éstos no estarían en aptitud de conocer con quiénes pudiera ser riesgoso contratar y, por otro, se reprimiría una medida que busca propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales³⁰³.

Tal y como se mencionó anteriormente, a la fecha de terminación de la tesis doctoral no se ha emitido pronunciamiento de fondo por parte de la SCJN sobre la constitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, sino que los criterios emitidos han sido en torno a si debe otorgarse o no la suspensión dentro del juicio de amparo promovido en contra de dicho ordenamiento legal.

De las tesis antes transcritas es posible apreciar que la SCJN ha manifestado la improcedencia de conceder la suspensión en el juicio de amparo respecto de los actos de aplicación del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, consistentes en la omisión de publicar en la página de Internet del SAT los datos del contribuyente, como son el nombre, la denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes; lo anterior bajo el argumento de que en caso de garantizar la suspensión se afectaría el interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, ya que supuestamente la publicación de dichos datos busca proteger el

³⁰³ Tesis PC.IV.A. J/10 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro 15. febrero de 2015. t. III. p. 2106.

patrimonio de los ciudadanos, pues éstos no estarían en aptitud de conocer con quiénes pudiera ser arriesgado contratar, aunado a que se reprimiría una medida que busca favorecer al cumplimiento de las obligaciones fiscales³⁰⁴.

A pesar de que los criterios emitidos por la SCJN han sido en el sentido de respaldar la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”, ello ha sido únicamente relativo a la suspensión de los actos reclamados, sin embargo no hay pronunciamientos de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal Federal.

No obstante, la PRODECON sí ha manifestado en diversos comunicados que el SAT no debe ejercer la facultad de dar a conocer los nombres y el RFC de los deudores, señalando que el artículo 1º de la Constitución establece la obligación de todas las autoridades del país de promover y respetar los derechos humanos, argumentando además que en algunos casos la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos” no contempla el derecho de audiencia previo de los contribuyentes afectados, siendo este un requisito indispensable, ya que el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional establece que las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, señalando el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo³⁰⁵.

Inclusive la PRODECON ha señalado que la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” va en contra del nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, ya que el SAT debería emitir y notificar previo a la publicación de dichas listas, la resolución debidamente fundadas y motivadas a cada

³⁰⁴ Tesis PC.IV.A. J/10 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Tomo II. Libro 15. Febrero de 2015. Reg. IUS. 2008375.

³⁰⁵ Procuraduría para la defensa del Contribuyente. Sala de prensa. Noticias nacionales. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/regionales/sedes/tabasco/noticias/07-01-14.html>. Consultado el 09 de febrero de 2015.

uno de los contribuyentes que aparecerán en el listado, indicando las causas particulares por las cuales se les incluyó en el mismo³⁰⁶.

El tema ha sido controvertido, mientras que la PRODECON se ha manifestado en contra de la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT”, sus recomendaciones no fueron igualmente apreciadas por el IFAI (ahora INAI), ya que en enero de 2014 la comisionada de dicha institución afirmó que dar a conocer la lista de los contribuyentes que deben al fisco federal no afecta la privacidad de las personas, señalando que consideraba legal la publicación la lista negra del SAT debido a que con dichas medidas se favorece a la transparencia³⁰⁷.

3.3.2.2. Supuestos en los que la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” vulnera los derechos humanos de los contribuyentes

Tal y como se ha venido señalando a lo largo de la presente tesis doctoral, el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación exceptúa la reserva de la información respecto de los contribuyentes que encuadren en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados.*
- III. Que estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados.*
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.*
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.*

³⁰⁶ Procuraduría para la defensa del Contribuyente. Sala de prensa. Noticias nacionales. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/regionales/sedes/tabasco/noticias/16-01-14.html>. Consultado el 09 de febrero de 2015. p. 4.

³⁰⁷ Transparencia y poder. Disponible en: <http://www.transparenciaypoder.mx/ifai-defiende-publicacion-de-la-lista-negra-del-sat/>. Consultado 29 de noviembre de 2015.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior.

Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga.

La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda³⁰⁸.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

El procedimiento contemplado en el artículo 69 del Código Fiscal Federal, a través del cual se exhibe a los contribuyentes en la “Relación de contribuyentes incumplidos”, vulnera el contenido del artículo 16 Constitucional, atentando además, en contra del derecho humano a la protección de datos personales, a la privacidad de la información, a ser tratado como inocente, entre otros, afectando con ello los derechos humanos de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos que describe dicho numeral, publicando en la página de Internet del SAT el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos antes descritos³⁰⁹.

Del contenido del artículo 69 del Código Fiscal Federal se desprende que el procedimiento a través del cual se exhibe al contribuyente en la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” no contempla el notificar de manera personal previamente al afectado, ni el otorgar antes de exhibirlo un término determinado para presentar pruebas y alegatos que a su derecho convengan, dejándolo en estado de

³⁰⁸ Código Fiscal de la Federación.

³⁰⁹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *Indebida aplicación...*, cit. p. 3.

indefensión e incertidumbre jurídica al no poderse conocer el actuar de la autoridad sino hasta que se causó un perjuicio y violación indebida en su contra, contraviniendo con ello inclusive al contenido del artículo 134, fracción I, del Código Fiscal Federal, mismo que establece:

Artículo 134.- *Las notificaciones de los actos administrativos se harán:*

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

...

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

Al ser la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” un acto que afecta directamente la esfera jurídica del contribuyente afectado, este acto resulta susceptible de ser impugnado, por lo que resulta necesario que la autoridad fiscal notifique al afectado de manera personal o vía buzón tributario que ha incurrido en uno de los supuestos del artículo 69 del Código Fiscal Federal, a fin de darle oportunidad de desvirtuar los hechos en un plazo razonable y salvaguardar su información personal hasta en tanto no se tenga la certeza jurídica de que se ha incurrido en uno de los supuestos que contempla dicho numeral.

Así mismo, al agregar la fracción II del artículo 69 del Código Fiscal Federal, el legislador pasó desapercibido el hecho de que existen contribuyentes que si bien tienen créditos fiscales exigibles a su cargo, éstos aún no se encuentran firmes, pues en muchos casos los créditos se encuentran controvertidos en los tribunales competentes, siendo el caso que no todos los contribuyentes tienen la posibilidad de garantizar el interés fiscal en juicio a efecto de lograr la suspensión de los actos, provocando que se exhiba con esta medida a aquellos que hacen valer su derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso en contra de las arbitrariedades de la autoridad.

Por último, resulta violatorio de los derechos humanos de los contribuyentes la fracción III, del artículo 69 del Código Fiscal Federal, ya que la autoridad indebidamente considera como “contribuyente incumplido” a aquellos que se encuentren como “no localizados” por la autoridad. Al respecto, el SAT no puede determinar que son “incumplidos” aquellos contribuyentes que se encuentren como “no localizados”, sino que ello sólo implica que personal del SAT no encontró al contribuyente en su domicilio al momento de realizar una verificación, pero sin cerciorarse además, si la persona efectivamente se encuentra omisa o no en el pago de sus contribuciones para declararlo como “incumplido”³¹⁰.

En 2014, la PRODECON emitió el análisis sistémico 1/2014, con requerimiento de informe respecto del expediente: 1-V-B/2014, a través del cual realiza un análisis al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación y determina que existen tres violaciones en la publicación de datos personales de los contribuyentes a que hace referencia dicho numeral, las cuales son:

- 1. Violación al artículo 16 Constitucional por la ausencia de una resolución dirigida al contribuyente en la que, de manera fundada y motivada, se le indiquen las causas del por qué se le incluyó en la lista publicada;*
- 2. Considerar como incumplidos a los contribuyentes que el SAT identifica como “no localizados” en su domicilio fiscal; y*
- 3. Falta de publicación de los datos relativos a dos de las nuevas hipótesis que contempla el artículo 69 del Código Fiscal Federal: las referentes a créditos cancelados y condonados*³¹¹.

Por lo anterior, es necesario realizar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifique el artículo 69 de dicho ordenamiento, a efecto de

³¹⁰ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *Indebida aplicación...*, cit., p. 04.

³¹¹ *Ídem*.

permitir que el SAT aplique dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

CAPÍTULO IV: INVESTIGACIÓN DE CAMPO

En el presente capítulo se describe como se llevó a cabo el proceso de investigación de campo que se utilizó para la búsqueda del conocimiento; es decir, los sujetos estudiados, el material utilizado y el procedimiento que se llevó a cabo con el fin de comprobar la hipótesis de investigación, lo anterior con el objetivo de brindar al lector información detallada sobre la forma en que se realizó el estudio³¹².

En este mismo apartado se señalan los motivos por los que se utilizó como instrumento de investigación la entrevista, describiendo el tipo de entrevista aplicada a los sujetos y mostrando el instrumento con la respectiva justificación de preguntas.

A través del análisis de la presente problemática social se busca incidir en la realidad social, mostrando a la sociedad el alcance del problema que se pretende abatir, sustentando lo anterior con la investigación documental las entrevistas realizadas a los propios sujetos relacionados directamente con el problema de estudio.³¹³

4.1. Desarrollo de la investigación de campo

La investigación de campo realizada fue de tipo cualitativo, investigaciones que se caracterizan por comprender y transformar la realidad mientras que los problemas se plantean de forma abierta, los objetivos son abiertos, se busca la credibilidad a través de muestras pequeñas en las que sobre todo los datos son verbales y siempre se tiene en cuenta a los participantes o sujetos clave de los cuales fueron obtenidos esos datos de investigación por medio de la entrevista³¹⁴.

³¹² Ibáñez Brambila. Berenice. *op. cit.*, p. 35.

³¹³ *Ídem.*

³¹⁴ Dendaluze, Iñaki. Ciencias sociales e investigación. Universidad del País Vasco. Facultad de Filosofía y Ciencias de la Educación. Donostia.

El carácter cualitativo de la investigación de campo realizada se basa en un estudio de caso, obteniendo datos de personas especialistas en el tema o en el problema a tratar, por lo que su dicho no representa a cualquier persona, sino que a través de su testimonio como funcionario representa a una autoridad concedora del problema, pues tiene jerarquía en la problemática social.

La investigación de campo pretende indagar en el problema de la publicación de datos personales en la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” a partir de datos obtenidos por medio de entrevistas a sujetos clave que participan en el problema.

En este orden de ideas, se buscó recolectar información importante a través de las entrevistas, asignando una interpretación significativa en función del resultado obtenido en cada instrumento.

Una vez realizada la obtención de datos se realizó un análisis de los datos y la producción de información a partir categorías extraídas de las entrevistas realizadas a los informantes clave especialistas en el tema de investigación, confrontando los resultados con la hipótesis y los objetivos planteados en la presente tesis doctoral

Los hallazgos de la presente investigación doctoral sirven como referencia sobre el tema, de este modo, se busca que la investigación contribuya a generar mejores perspectivas del problema planteado.

4.2. Procedimiento de obtención de datos

El procedimiento de obtención de datos constituye la manera en que se ha recopilado información sobre el tema, fuentes que contribuyen a problematizarlo y por supuesto, la selección de los sujetos de investigación entrevistados. Este momento no es menor, pues contiene el proceso llevado a cabo para la obtención de unidades de análisis identificables en las entrevistas. De este modo, la identificación y análisis de la

información no es posterior a las entrevistas, sino que constituye un proceso que inició en la búsqueda de información y discernimiento de la misma.

La presente investigación plantea un tema novedoso y poco analizado, siendo este uno de los principales problemas del estudio, pues la falta de bibliografía sobre el tema complicó constantemente la investigación; sin embargo, gracias a las nuevas tecnologías en bases de datos con que cuenta la Biblioteca de la Facultad de Derecho y la Biblioteca de la Universidad Autónoma del Estado de Baja California fue posible encontrar valiosa información que me sirvió para direccionar la presente investigación doctoral.

Cabe señalar que el procedimiento de obtención de datos se llevó a cabo con especial cuidado, ya que se obtuvo información a través de entrevistas realizadas a funcionarios públicos del poder judicial de la federación, al ser estas autoridades especialistas en la problemática.

4.2.1. Informantes especialistas en el tema

Este apartado contiene una descripción de las personas que participaron en la muestra de investigación. Se buscó realizar la muestra con individuos que por su conocimiento técnico, científico y/o jurídico pudiesen conocer la problemática que se pretende investigar en la presente tesis de investigación, es decir, que determinasen si las disposiciones fiscales posteriores a la reforma constitucional de 2014 permiten al SAT ejercer sus facultades sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes, teniendo como delimitación territorial el Estado de Baja California y como delimitación temporal el año 2014.

Se eligieron como sujetos especialistas en el tema para la presente investigación a diez Magistrados y/o Secretarios proyectistas de los Tribunales Colegiados del Decimoquinto Circuito con sede en Baja California, todos ellos pertenecientes al Poder

Judicial de la Federación; se eligió a dichos funcionarios por ser los superiores jerárquicos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como por ser especialistas en la problemática a estudiar y por ser la máxima instancia en Baja California en materia administrativa y fiscal.

Las entrevistas realizadas a los especialistas en el tema fueron desarrolladas durante los meses de mayo a agosto de 2016, fecha en la que existían seis Tribunales Colegiados de Circuito, mismos que se integran a su vez por tres Magistrados cada uno, los cuales tienen a su cargo tres Secretarios proyectistas cada uno, dándonos un universo de 54 individuos a entrevistar.

A la fecha en que se aplicó el instrumento de investigación los especialistas en el tema se encontraban ubicados en Calle del Hospital número 594, Centro Cívico, de esta ciudad de Mexicali, Baja California, a excepción del Sexto Tribunal Colegiado de Circuito, mismo que se ubicaba en Av. Francisco L. Montejano número 1342, Fraccionamiento Fovissste, de la misma ciudad de Mexicali, Baja California³¹⁵, siendo dichos sujetos de estudio los que se señalan en el Anexo 1 de la presente tesis doctoral.

Como se ha mencionado anteriormente, los especialistas en el tema se eligieron por ser ellos quienes se encargan de resolver sobre la legalidad de las Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como de resolver los amparos interpuestos en contra de las sentencias de los Juzgados de Distrito, haciendo en esta investigación especial énfasis en aquellos juicios en los que el Servicio de Administración Tributaria sea parte de la litis.

³¹⁵ Directorio de Magistrados y Jueces. Disponible en: <http://www.cjf.gob.mx/Directorios/OJintcirc.aspx?cir=15>. Consultado el 20 de mayo de 2016.

4.2.2. La entrevista

La investigación de campo se utilizó como técnica de recopilación de datos e información, realizando un análisis cualitativo a través de informantes clave, de los cuales se pudo recabar información valiosa respecto a la problemática a investigar. Tal y como se ha señalado, el presente análisis fue realizado a través de entrevistas a funcionarios que por su trabajo y trayectoria se consideran especialistas en la materia de análisis a estudiar, principalmente Magistrados y Secretarios proyectistas de los Tribunales Colegiados del Poder Judicial Federal, en específico del Decimoquinto Circuito en Baja California, con sede en Mexicali.

Es la entrevista el método que permitió el levantamiento de datos referente a la protección de los datos personales de los contribuyentes, planteando a través del instrumento de investigación ítems o preguntas suficientes para recoger datos útiles a fin de probar las hipótesis de investigación³¹⁶.

La entrevista suele ser vista como un método y al mismo tiempo una técnica a través de la cual el investigador puede obtener información de manera oral y personalizada³¹⁷. Si se considera de modo general, la entrevista puede ser vista como una simple forma de comunicación entre dos personas, sin embargo, la entrevista no es una conversación normal, sino formal, guiada por objetivos e intenciones alrededor de la investigación.³¹⁸ Entre sus principales características está el hecho de que la información obtenida proviene de las palabras del propio sujeto, de sus experiencias y perspectivas sobre determinado tema en cuestión.

Existen diversos tipos de entrevista según sea el ámbito y el tipo de información que se pretende encontrar: entrevistas clínicas con fines de investigación psicológica, la clásica entrevista periodística que tiene por objetivo presentar información de una

³¹⁶ Rojas Soriano, Raúl. *op. cit.*, p. 170.

³¹⁷ García Hernández, María. *La entrevista*. Universidad Autónoma Metropolitana, 2010. p. 23.

³¹⁸ Peláez, Alicia. *¿Qué es una entrevista y dónde se sitúa en una investigación?* En García Hernández, María, *La entrevista*, 2010 Universidad Autónoma Metropolitana. p. 15.

fuerza primaria más allá de si se está o no en una investigación. También se encuentran las entrevistas de trabajo, las cuales tienen como finalidad obtener información del entrevistado a fin de generar un perfil laboral. En síntesis, existe una variedad de modelos de entrevista según el contexto en que se aplique.

Algunas perspectivas centradas en la investigación consideran la entrevista como una herramienta basada en la recogida de datos como hechos, al punto de considerarla como parte de un proceso de construcción de información³¹⁹. Rafael Hernández afirma que la entrevista tiene un tipo de interacción conversacional con rasgos particulares que recoge elementos que pueden ser analizados cualitativamente.³²⁰

Nahoum señala que la entrevista se caracteriza por ser un encuentro de carácter privado y cordial, donde una persona se dirige a otra y cuenta su historia o da la versión de los hechos, respondiendo a preguntas relacionadas con un problema específico³²¹. Por su parte, Taylor y Bogdan entienden la entrevista como un conjunto de reiterados encuentros cara a cara entre el entrevistador y sus informantes, dirigidos hacia la comprensión de las perspectivas que los informantes tienen respecto a sus vidas, experiencias o situaciones.³²²

Tomando en cuenta las definiciones anteriores, al elaborar las preguntas de investigación se procuró que dichas preguntas fueran: a) Interesantes, relacionadas con el objetivo. b) necesarias: no preguntar lo que ya se sabe o es irrelevante. c) Tabulables: cómo se van a organizar las respuestas para examinarlas. d) Precisas: se deben evitar preguntas que den respuestas vagas, no exactas. e) Fáciles, que no requiera mucho esfuerzo exponerlas. f) Breves, claras, directas, a no ser que se trate de un cuestionario proyectivo.³²³

³¹⁹ Hernández, Rafael. *Cuestiones Pedagógicas*. Secretaría de publicaciones, Universidad de Sevilla, 2014. p. 51.

³²⁰ *Ídem*.

³²¹ Nahoum, C. *La entrevista psicológica*. Buenos Aires. 1961, Kapelusz. p. 132.

³²² Taylor, J. y Bogdan, H. *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Buenos Aires: Paidós. 1986. p. 33.

³²³ Achaerandio Zuazo, Luis S.J. *op. cit.*, p. 148.

Las entrevistas no son uniformes, según el diseño metodológico de la investigación las entrevistas pueden tener diferente estructura y diseño. De acuerdo con Miguel Valles, las entrevistas pueden ser:

- a) Estructurada: aquellas en las que las preguntas son previamente planificadas en su totalidad, dejando un guion establecido sobre orden y temas. Las preguntas suelen ser cerradas y no dejan posibilidad de réplica al entrevistado, lo cual hace la entrevista parecida a una encuesta.
- b) Semiestructuradas: aquellas entrevistas en las que se organiza la información más relevante que busca, a diferencia de la entrevista estructurada, se deja abierta la posibilidad de que aparezcan nuevas preguntas y que el entrevistado pueda moverse entre las preguntas a fin de conseguir mejores respuestas. Este tipo de entrevista requiere mucha atención del investigador a fin de no prolongar temas vacíos y poder conducir la entrevista a mejores términos.
- c) No estructuradas: las entrevistas sin guion previo, el investigador se basa en la previa información conocida sobre el tema. La entrevista no estructurada se desarrolla sobre la habilidad del entrevistador más que en las respuestas del entrevistado, necesitándose usualmente mucha información previa sobre el tema y relativos a este³²⁴.

Para la presente investigación doctoral se seleccionó un tipo de entrevista semiestructurada, procurando obtener respuestas abiertas y la posibilidad de nuevos temas que contribuyeran al tema. Lo anterior ya que no hay mucha información bibliográfica sobre el tema, por lo que se busca que los entrevistados participen activamente, llevando sus argumentos a otros escenarios en los que puedan generarse más información importante para la tesis.

³²⁴ Valles, Miguel. *Entrevistas Cualitativas*, CIS, 2002, p. 195.

El muestreo que se utilizó es de tipo no probabilístico, ya que se obtuvo información cualitativa a través de entrevistas. Se consideró este tipo de muestreo como el más apto para obtener información, ya que a través de los datos extraídos de los especialistas en el tema de investigación se pretende corroborar la hipótesis de la tesis doctoral.³²⁵

4.2.3. Instrumento de investigación

Tal y como se ha venido señalando, se realizó una investigación de campo como técnica de recopilación de datos; lo anterior a través de entrevistas a especialistas en la materia de análisis, siendo ellos Magistrados y Secretarios proyectistas de los Tribunales Colegiados del Poder Judicial Federal del Decimoquinto Circuito.

Con las entrevistas realizadas a los especialistas en el tema se logró obtener datos extraídos directamente de los sujetos de investigación que participan en el tema, planteando ítems o preguntas suficientes para recoger datos útiles y suficientes para probar la hipótesis de investigación³²⁶.

En la elaboración del instrumento de investigación se realizaron de inicio 23 preguntas a efecto de probar la hipótesis, realizando posteriormente una prueba piloto en la que entrevistó a una persona que no formaba parte de la muestra pero que se considera experta en el tema de protección de datos personales, así como de diversos temas tributarios.

Una vez llevada a cabo la prueba piloto con el informante clave, se observó que el instrumento tenía ciertas preguntas repetitivas o que no aportaban información útil a la tesis doctoral, por lo que se depuró el instrumento de investigación de campo,

³²⁵ Rojas Soriano, Raúl. *op. cit.*, pp. 169-170.

³²⁶ *Ibidem.* p. 170.

quedando únicamente 16 preguntas a plantear dentro de las entrevistas realizadas a los informantes clave.

4.2.4. Justificación de las preguntas de investigación

Tal y como se señaló anteriormente, en la elaboración y depuración del instrumento de investigación se decidió implementar 16 preguntas a efecto de comprobar la hipótesis, siendo la justificación de cada una de ellas la siguiente:

1. ¿Considera Usted legal el hecho de que el SAT realice solicitudes de información a terceros a efecto de verificar los ingresos de sus contribuyentes aún y cuando no se estén ejerciendo formalmente facultades de comprobación? Determinar si con las disposiciones tributarias mexicanas emitidas con posterioridad a la reforma de 2011, el SAT se está extralimitando o no en el ejercicio de autoridad fiscalizadora
2. ¿Considera Usted que la legislación actual es adecuada a efecto de proteger la información personal de los contribuyentes? Comprobar si los sujetos entrevistados efectivamente tienen o no conocimiento sobre el tema de investigación, así como verificar si actualmente los datos de los contribuyentes se encuentran protegidos o no por la legislación actual.
3. En caso de que el SAT hiciera mal uso de la información personal de un contribuyente ¿Qué puede hacer el afectado? Verificar qué tipo de medio de defensa es el idóneo en caso de una violación a los datos personales de los contribuyentes.
4. ¿Considera Usted que las disposiciones tributarias emitidas con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, van en concordancia con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos? Comprobar si la reforma constitucional

de 2011 está en concordancia o no con el nuevo paradigma de derechos humanos.

5. ¿Considera usted que las personas jurídicas pudieran ser susceptibles de derechos humanos? Lo anterior a efecto de determinar si las personas morales tienen derechos humanos.

6. ¿Qué figuras o procedimientos fiscales considera Usted que podrían no ir en armonía con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos? Comprobar si los sujetos entrevistados hacían referencia por sí solos a la “Relación de contribuyentes incumplidos” o a la obligación mensual de enviar la “Contabilidad electrónica”.

7. En el caso de la materia tributaria ¿Cómo podemos ponderar entre el interés social, orden público y el derecho a la privacidad de la información personal? Ponderar entre el interés social y el particular, así como determinar si dicho interés colectivo es superior al de los particulares en el caso de la “Relación de contribuyentes incumplidos” o a la obligación mensual de enviar la “Contabilidad electrónica”.

8. Desde su punto de vista, ¿la Contabilidad electrónica pudiera vulnerar el derecho a la privacidad de la información personal o algún otro derecho? Establecer si la obligación mensual de enviar la “Contabilidad electrónica” vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.

9. ¿Cuál es su opinión respecto a los amparos interpuestos por contribuyentes en contra de la obligación de enviar la Contabilidad electrónica? Indagar si desde el punto de vista de los informantes la SCJN realizará un debido estudio de fondo del asunto o si guardará la misma postura conservadora que ha venido manifestando al resolver la materia tributaria a favor de la autoridad.

10. Desde su perspectiva, ¿la publicación de la lista negra del SAT vulnera el derecho a la protección de los datos personales o algún otro derecho? Determinar si la publicación de la "Relación de contribuyentes incumplidos" vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.
11. En caso de que un contribuyente considere que su información personal fue publicada injustamente en la lista negra del SAT, ¿Qué puede hacer para defenderse? Investigar si existe o no un medio de defensa idóneo para aquellos contribuyentes que hayan sido exhibidos indebidamente en la "Relación de contribuyentes incumplidos".
12. En países como Argentina y Colombia existe una figura denominada *hábeas data*, el cual consiste en una sub especie de amparo que se encarga exclusivamente de violaciones a la protección de la información personal ¿Considera que en México necesitamos una figura específica para proteger los datos personales de los contribuyentes? Determinar si sería conveniente o no importar alguna figura jurídica de un país extranjero que esté más avanzado en el tema a fin de salvaguardar el derecho a la protección de datos personales.
13. ¿Considera Usted que sea necesario elaborar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se garantice la protección de los datos personales de los contribuyentes? Comprobar si una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se protejan los datos personales de los contribuyentes y se modifiquen algunas figuras fiscales, permitiría al SAT ejercer sus facultades sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.
14. En caso de realizarse una modificación al Código Fiscal Federal, ¿Cree Usted que el SAT pueda llevar a cabo sus facultades de fiscalización garantizando el derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes? Con la presente pregunta de investigación se pretende corroborar la hipótesis de investigación.

15. ¿Conoce algún precedente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) donde se haya pronunciado respecto de los derechos humanos de los contribuyentes? Indagar si existe algún caso de Derecho Comparado específico que sea de utilidad para la presente investigación doctoral.
16. ¿Qué recomendación pudiera hacer a efecto de analizar a fondo el derecho humano a la protección de la información personal de los contribuyentes? Obtener información adicional a fin de robustecer la investigación y lograr una mejor recolección de información.

4.3. Procedimiento de operacionalización y análisis

Como se ha mencionado, el método utilizado en la presente tesis doctoral es de corte cualitativo. El análisis de datos cualitativos suele emplearse a aquellos trabajos en los que las palabras ocupan más espacio que los números, siendo las visiones e interpretaciones del problema de los informantes la materia primaria para el investigador. Los datos cualitativos pueden ser analizados de muchas maneras a partir de la información obtenida de las fuentes³²⁷. En este caso la información es obtenida a través de entrevistas semiestructuradas aplicadas a sujetos seleccionados por su relevancia y jerarquía en el contexto del problema.

Existe una variedad de técnicas de análisis cualitativo basadas en materiales textuales como periódicos, correos, libros, diarios, pero también en materiales audiovisuales, que pueden ser grabaciones de audio como entrevistas y videograbaciones como filmes. Es importante distinguir los diferentes modos de analizar estos textos a lo que señala dos distinciones: a) la tradición lingüística incluye el análisis narrativo, el análisis conversacional, el análisis de ejecución y el análisis

³²⁷ Fernández Núñez, Lissette. *¿Cómo analizar datos cualitativos?* Revista Butlletí LaRecerca. Institut de Ciències de l'Educació. Universitat de Barcelona. Ficha 7, octubre, 2006. Disponible en: <http://www.ub.edu/ice/recerca/pdf/ficha7-cast.pdf>. Consultado el 26 de febrero de 2017. p. 3.

lingüístico formal. Y b) la tradición sociológica incluye dos tipos de textos escritos: 1) las palabras o frases generadas por medio de técnicas y elicitación sistemática y 2) textos libres, como las narrativas, los discursos y las respuestas a entrevistas no estructuradas o semi-estructuradas”³²⁸.

En esta investigación la operacionalización y análisis de los datos obtenidos de las entrevistas realizadas a los sujetos de investigación las podemos ubicar en el análisis de narrativas libres, concretamente de entrevistas semiestructuradas.

Con las entrevistas realizadas a los funcionarios expertos en la temática se logró obtener datos extraídos directamente de la realidad social objeto de estudio, sometiendo las hipótesis a prueba a través de la operacionalización de variables, a fin de hacer descender el nivel de abstracción de las variables y poder manejar sus referentes empíricos; dichas variables serán desglosadas a través de un proceso de deducción lógica³²⁹.

4.4. Procedimiento de análisis de la información

El procedimiento de análisis de la información obtenida a través de entrevistas se llevó a cabo a través de los siguientes pasos:

1. Obtención de la información: se provee al investigador de conocimiento contextual sobre el campo en el que se está adentrado. Es importante mantener un registro de las entrevistas realizadas. Durante este primer momento se van identificando y perfilando los sujetos a ser entrevistados, estableciendo contacto con ellos y ubicándolos dentro de la investigación.

³²⁸ Fernández Núñez, Lissette. *op. cit.*, p. 3.

³²⁹ Rojas Soriano, Raúl. *op. cit.*, pp. 169-170.

2. Capturar, transcribir y ordenar la información: durante este paso se efectúan las entrevistas, misma que pueden ser realizadas a través de diferentes medios presenciales y no presenciales como entrevistas por medios electrónicos, registrándose en medios electrónicos como grabaciones, videograbaciones o notas a papel tomadas por el investigador.

3. Codificación de la información obtenida: La codificación de la información es la parte sustancial del análisis de las entrevistas, sucede una vez que estas han sido realizadas y escuchadas. A través de la codificación se agrupa la información en categorías específicas que concentran las ideas, nociones, conceptos o temas específicos aportados por los entrevistados. Las categorías suelen estar específicamente expresadas en palabras o frases, aunque es muy importante poner atención a las entrevistas, ya que en ocasiones las categorías aparecen codificadas en dichos, metáforas u otras formas retóricas. La codificación de la información obtenida permite agilizar la comparación de la información y perspectiva del entrevistado con la hipótesis o alguna parte de la investigación en particular³³⁰.

Como se mencionó en el primero paso, la codificación o elaboración de categorías requiere trabajo de obtención de datos, organización y clasificación, a efecto de estar en posibilidades de mostrar la información obtenida a través de gráficas. Se trata de un trabajo intelectual mecánico que permite identificar patrones de lo que resulta significativo para la investigación³³¹.

Estas tareas forman parte del análisis de las entrevistas y se sugiere que siempre encuentren correspondencia con las hipótesis y con las áreas problemáticas de la investigación³³².

³³⁰ Fernández Núñez, Lissette. *op. cit.*, pp. 3-4.

³³¹ Ryan, Gery W. y Bernard, H. Russel. *Data management and analysis methods*. En Densin, Norman y Lincoln Yvonna (eds.) *Collecting and interpreting qualitative materials*. (2a ed.). Thousand Oaks. Sage. 2003. pp. 259-309.

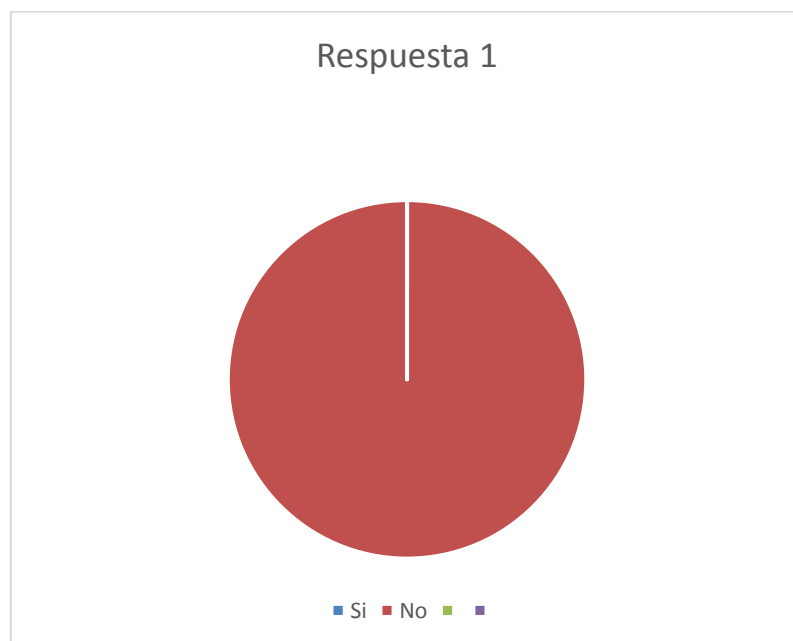
³³² *Ídem*.

4.5. Análisis e interpretación de datos

A continuación se presenta el análisis e interpretación de las entrevistas que se realizaron con motivo de la investigación doctoral denominada “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”, las cuales se llevaron a cabo a funcionarios públicos especialistas en el tema, siendo estos Secretarios y Magistrados de los Tribunales Colegiados del Decimoquinto Circuito del Poder Judicial de la Federación.

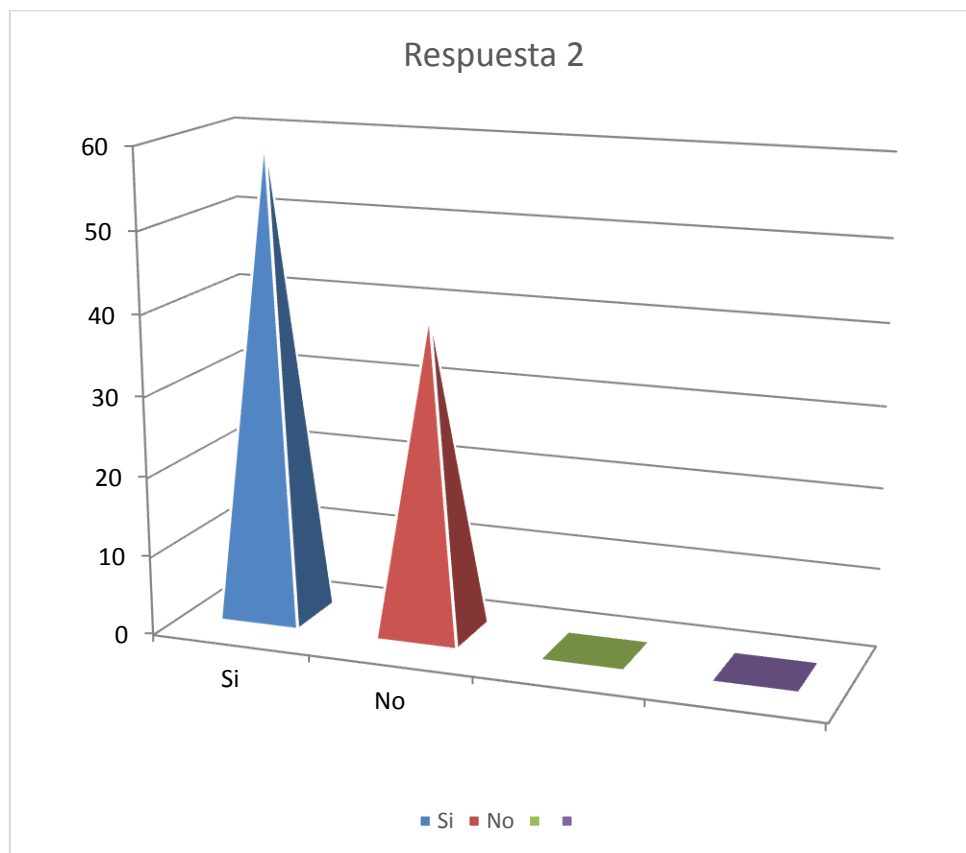
1. **¿Considera Usted legal el hecho de que el SAT realice solicitudes de información a terceros a efecto de verificar los ingresos de sus contribuyentes aún y cuando no se estén ejerciendo formalmente facultades de comprobación?**

El 100% de los entrevistados contestaron NO como respuesta, lo cual confirma que el SAT al solicitar información sobre sus contribuyentes sin iniciar facultades de comprobación se excede en sus facultades.



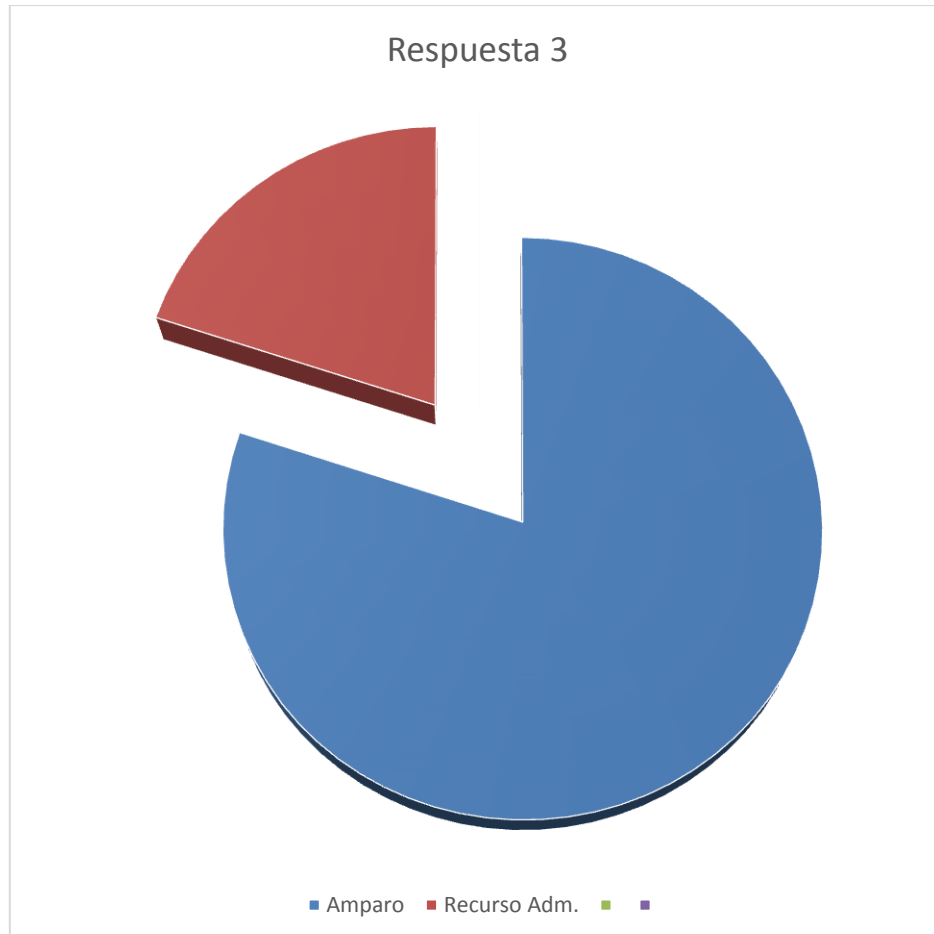
2. ¿Considera Usted que la legislación actual es adecuada a efecto de proteger la información personal de los contribuyentes?

El 60% de los entrevistados dijeron si, 40% que no. Al momento de responder la pregunta se pudo apreciar un poco de desconocimiento sobre la materia específica de protección de datos personales, así como de las legislaciones mexicanas que pudieran aplicarse al caso; no obstante, la mayoría consideró que nuestra legislación sí es suficiente para garantizar la protección de los datos personales de los contribuyentes.



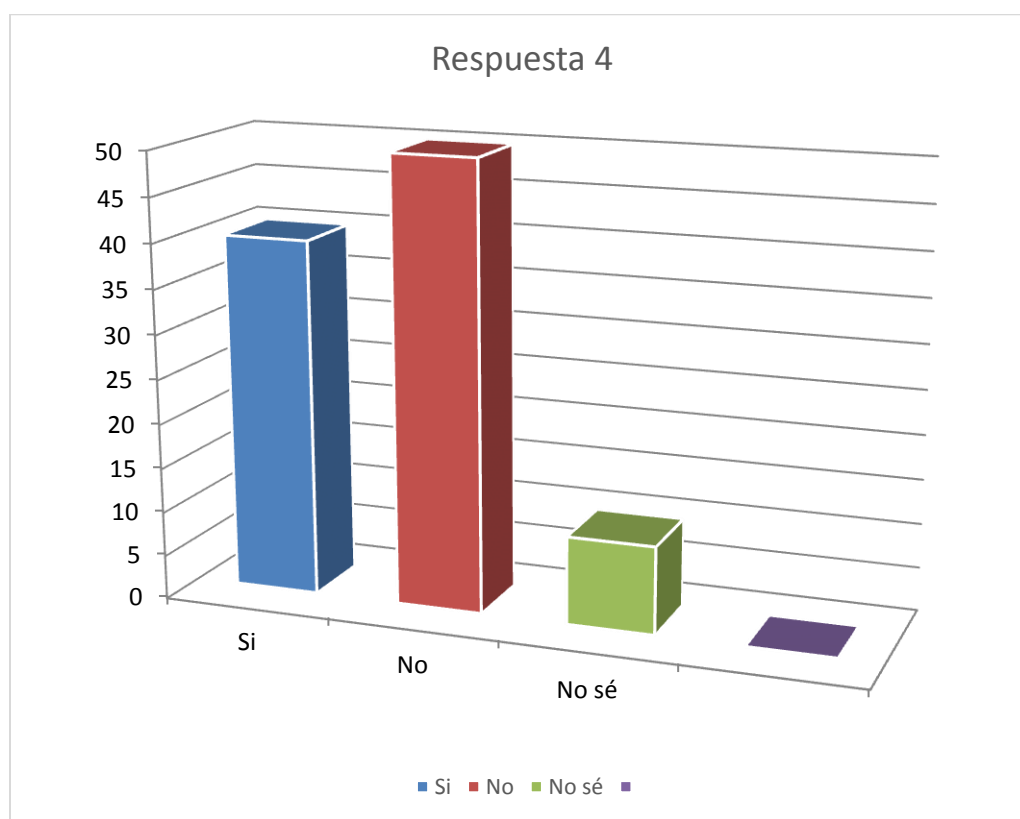
3. En caso de que el SAT hiciera mal uso de la información personal de un contribuyente ¿Qué puede hacer el afectado?

El 80% de los entrevistados contestaron que podía interponer un juicio de amparo, sólo 20% hicieron referencia al Recurso Administrativo que contempla la LFTAIP. Los funcionarios consideran que la demanda de amparo sigue siendo la mejor vía de proteger el derecho a la protección de los datos personales, aún cuando la LFTAIP contempla un recurso administrativo especializado para ello.



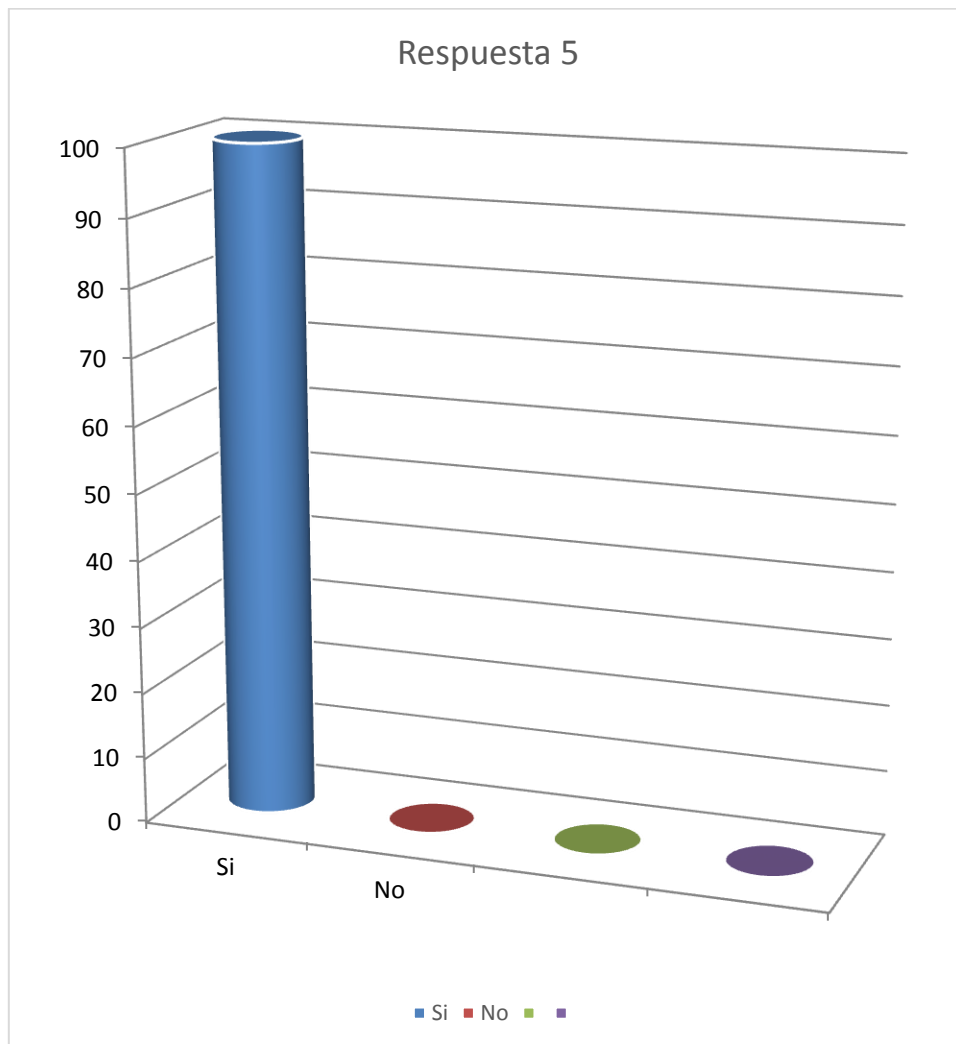
4. ¿Considera Usted que las disposiciones tributarias emitidas con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, van en concordancia con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos?

El 40% de los informantes entrevistados contestaron que sí, el 10% que no lo sabe, 50% que no. Se observó incertidumbre por parte de los funcionarios al contestar, ya que varios mencionaron no tener conocimiento sobre cuántas o cuáles disposiciones tributarias nuevas se habían emitido con posterioridad a la reforma.



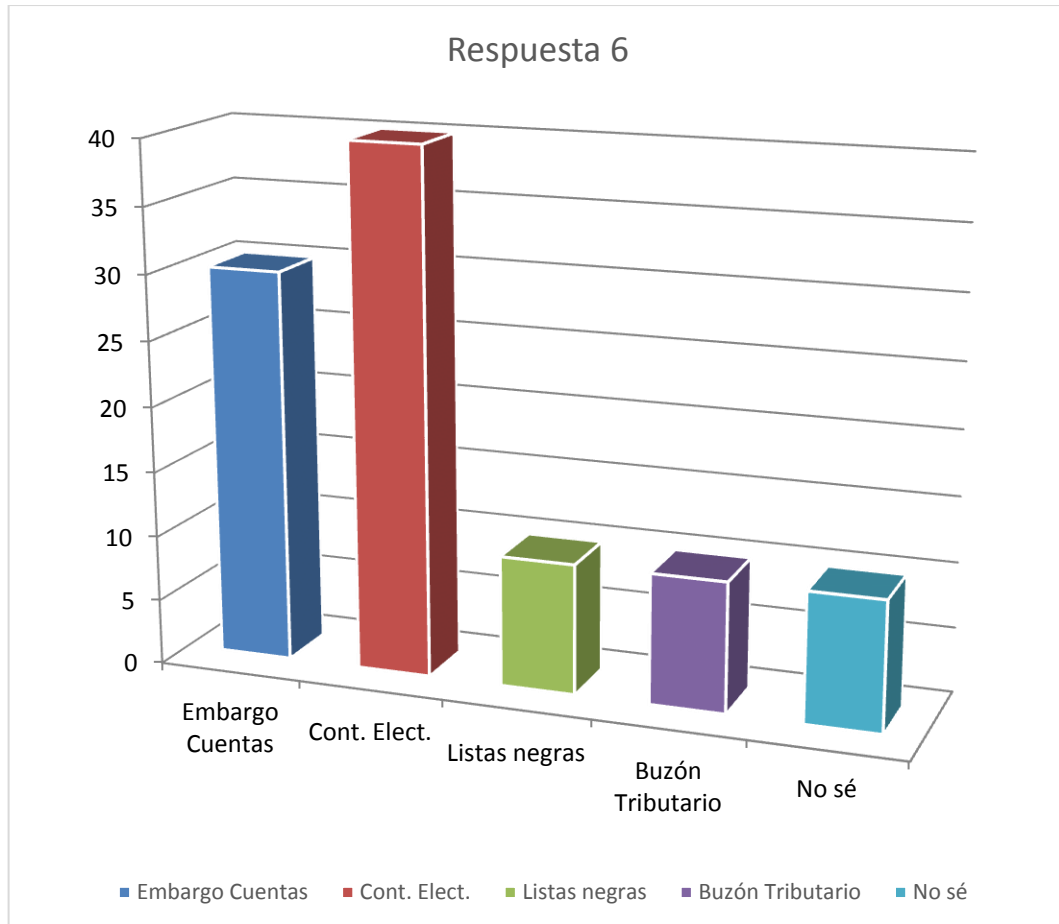
5. Considera usted que las personas jurídicas pudieran ser susceptibles de derechos humanos.

El 100% de los informantes entrevistados contestó que sí. El debate sobre si tienen o no derechos las personas jurídicas ha quedado superado y en el Poder Judicial Federal los justiciables reconocen actualmente algunos de los derechos de las personas jurídicas, hecho que se comprueba con la presente pregunta de investigación.



6. ¿Qué figuras o procedimientos fiscales considera Usted que podrían no ir en armonía con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos?

El 30% de los entrevistados hablaron sobre el embargo de cuentas, 40% sobre la Contabilidad electrónica, 10% sobre las listas negras, 10% sobre el Buzón Tributario y 10% no sabe. En concreto los funcionarios coincidieron en que todos los procedimientos que se señalan pueden ser considerados legales siempre y cuando la autoridad cumpla debidamente con las formalidades de la ley, por lo que es necesario analizar cada caso en específico.



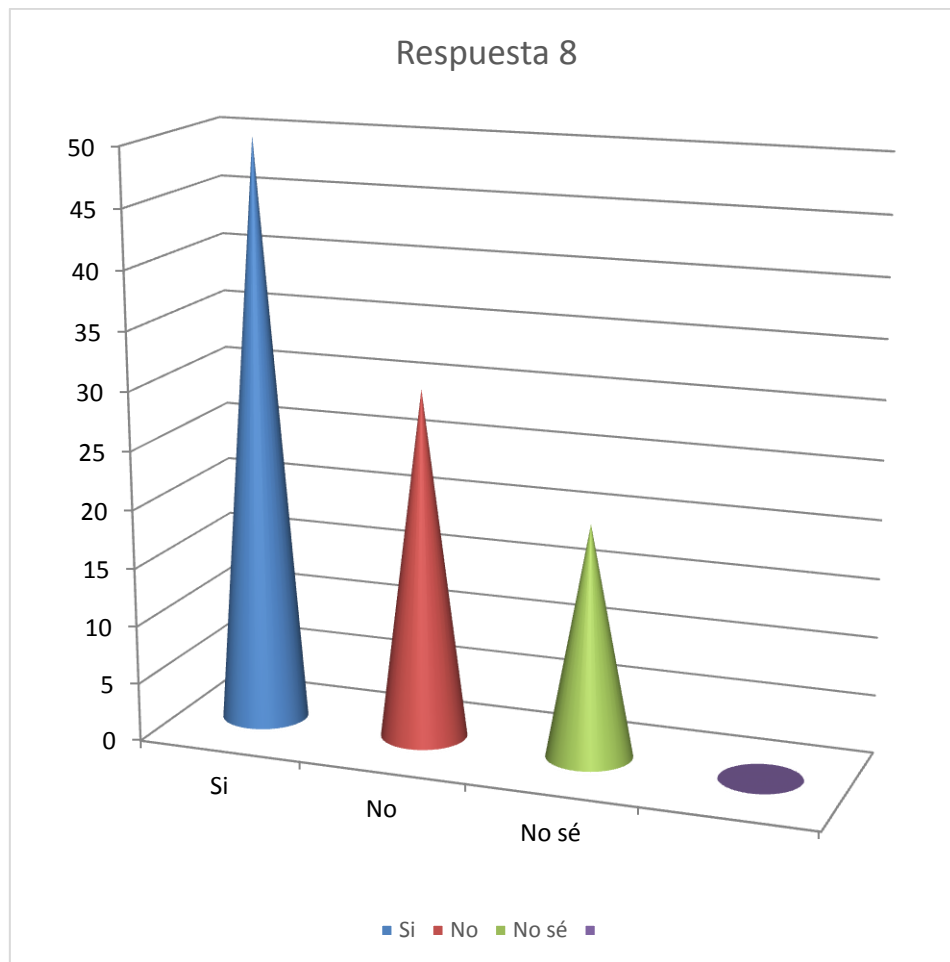
7. En el caso de la materia tributaria ¿Cómo podemos ponderar entre el interés social, orden público y el derecho a la privacidad de la información personal?

En general va a depender del caso específico a tratar y de la afectación concreta que pudiera tener cada caso al momento de ponderar.

Estudio	Participantes	Recolección datos	Ejemplos de Unidades
Identificar el punto de vista de los entrevistados respecto de la protección de los datos personales de los contribuyentes.	Magistrados y Secretarios de Tribunal Colegiado	Ponderar entre derechos de contribuyentes e interés social	<ul style="list-style-type: none"> • El interés social está por encima de los derechos de los particulares. • Es necesario analizar cada caso en específico a efecto de determinar el tipo de afectación que tiene el particular y estar en aptitud de ponderar. • Con la reforma constitucional de 2011 pudiera haber casos en que se pondere el derecho de un contribuyente por encima del interés social. • La información fiscal no debe ser considerada como información personal, ya que el fisco federal debe tener acceso a ella a efecto de verificar el debido cumplimiento.

8. Desde su punto de vista, ¿la obligación mensual de entregar a la autoridad la contabilidad vía electrónica pudiera vulnerar el derecho a la privacidad de la información personal o algún otro derecho?

El 50% de los entrevistados dijeron que si, 30% que no, 20% que no lo saben. Algunos de los informantes clave entrevistados señalaron que no consideran que la contabilidad sea información personal, sino que es la obligación de todos los ciudadanos el mostrarle al fisco federal el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.



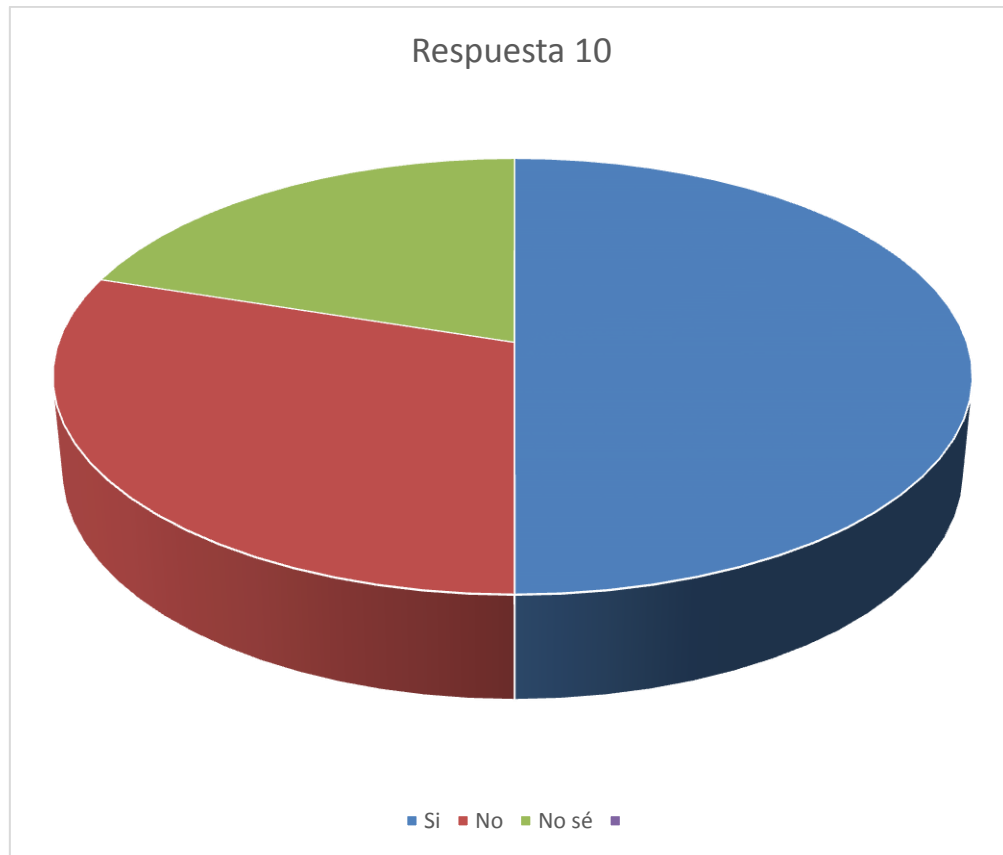
9. ¿Cuál es su opinión respecto a los amparos interpuestos por contribuyentes en contra de la obligación de enviar la contabilidad electrónica?

El 100% de los informantes clave que se entrevistaron coincidieron de una u otra forma en que el fondo del asunto sería atraído por la SCJN para su resolución definitiva.

Estudio	Participantes	Recolección datos	Ejemplos de Unidades
Identificar el punto de vista de los entrevistados respecto de la protección de los datos personales de los contribuyentes.	Magistrados y Secretarios de Tribunal Colegiado	Opinión sobre el amparo contra C. E.	<ul style="list-style-type: none"> • Es cuestión de tiempo para que la Corte determine la constitucionalidad de la Contabilidad Electrónica. • La Corte siempre ha sido conservadora en materia fiscal. • Hay mucho interés por parte del Poder Ejecutivo de que se resuelvan en su favor los amparos. • Existen probabilidades de que la Corte se pronuncie en contra de la obligación de presentar la Contabilidad Electrónica.

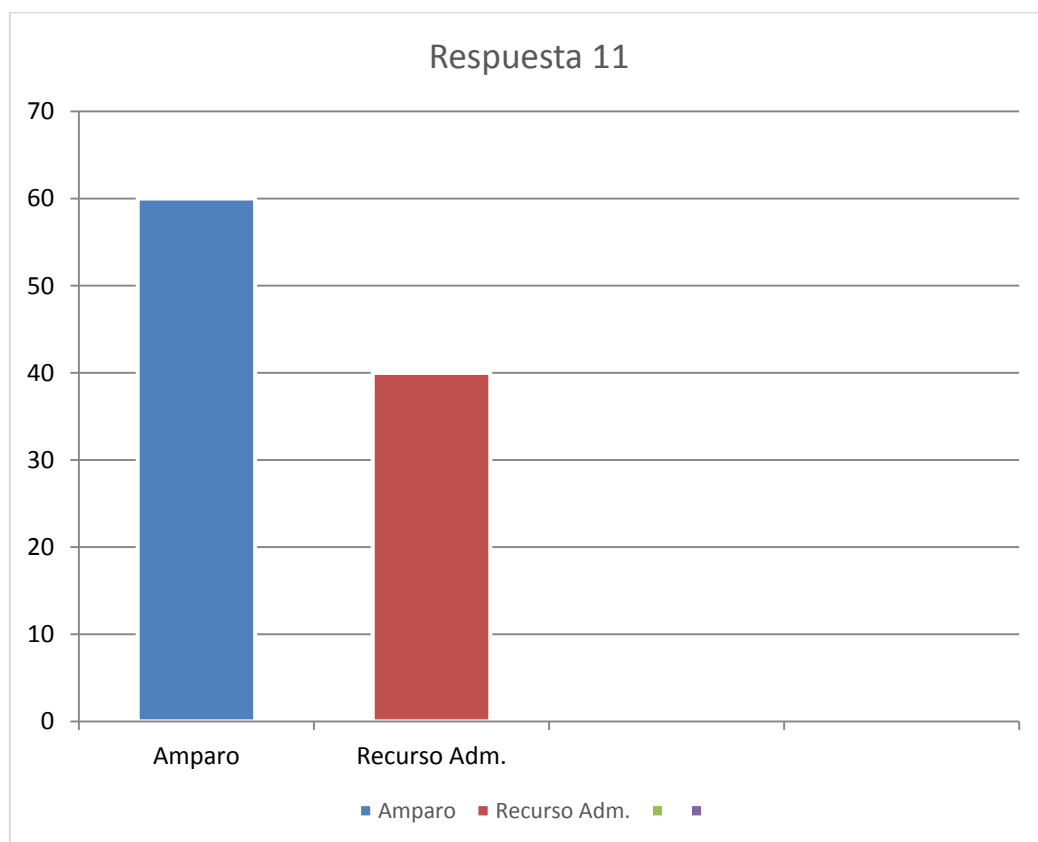
10. Desde su perspectiva, ¿la publicación de la lista negra del SAT vulnera el derecho a la protección de los datos personales o algún otro derecho?

El 50% de los informantes clave dijeron si, 30% que no, 20% no saben. Existe controversia sobre si es o no legal la publicación de datos personales de los contribuyentes, así mismo los entrevistados señalaron la necesidad de analizar cada uno de los supuestos para estar en aptitud de pronunciarse a ciencia cierta sobre la legalidad.



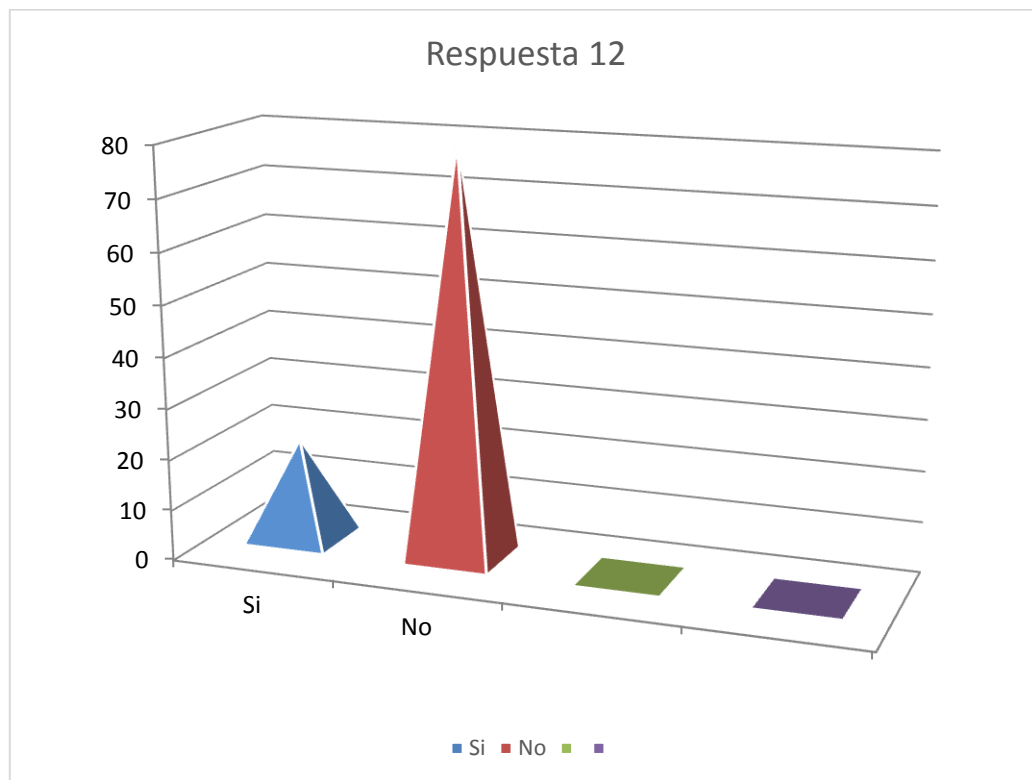
11. En caso de que un contribuyente considere que su información personal fue publicada injustamente en la lista negra del SAT, ¿Qué puede hacer para defenderse?

El 60% de los entrevistados comentaron sobre un recurso administrativo ante la misma autoridad, 40% dijeron que se podía interponer el juicio de amparo. Existe incertidumbre sobre el medio de defensa idóneo para este supuesto, ya que no se conoce si el recurso de revocación y el juicio de nulidad aceptan o no la procedencia de dichos asuntos.



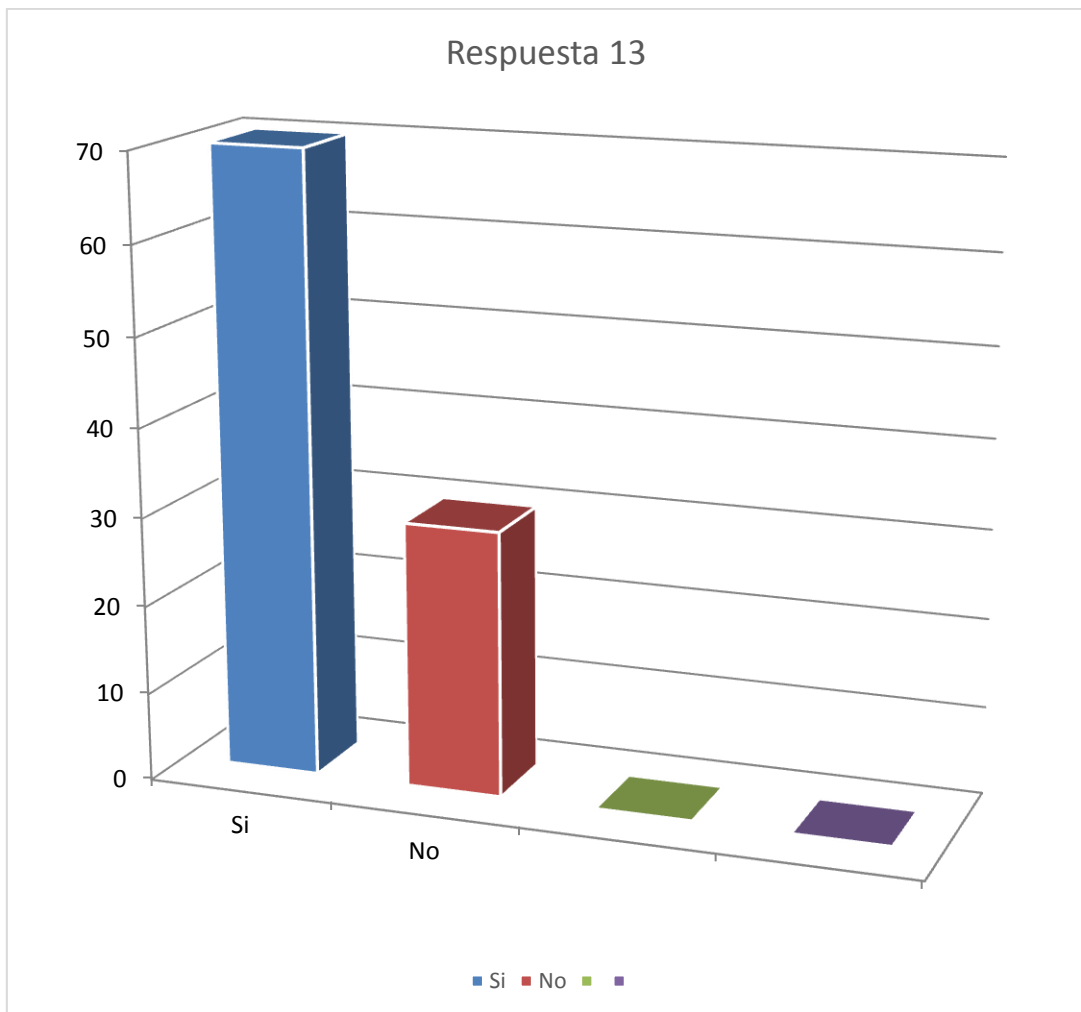
12. En países como Argentina y Colombia existe una figura denominada *hábeas data*, el cual consiste en una sub especie de amparo que se encarga exclusivamente de violaciones a la protección de la información personal ¿Considera que en México necesitamos una figura específica para proteger los datos personales de los contribuyentes?

El 20% de los entrevistados dijeron que si, 80% dijeron que no. La mayoría de los funcionarios consideran que el juicio de amparo es suficiente para salvaguardar el derecho a la protección de datos personales, ya que dicho medio de defensa procede contra la violación de cualquier derecho humano, sin que sea necesario crear un medio de defensa específico para cada derecho, ya que se pudiera crear confusión para con el gobernado.



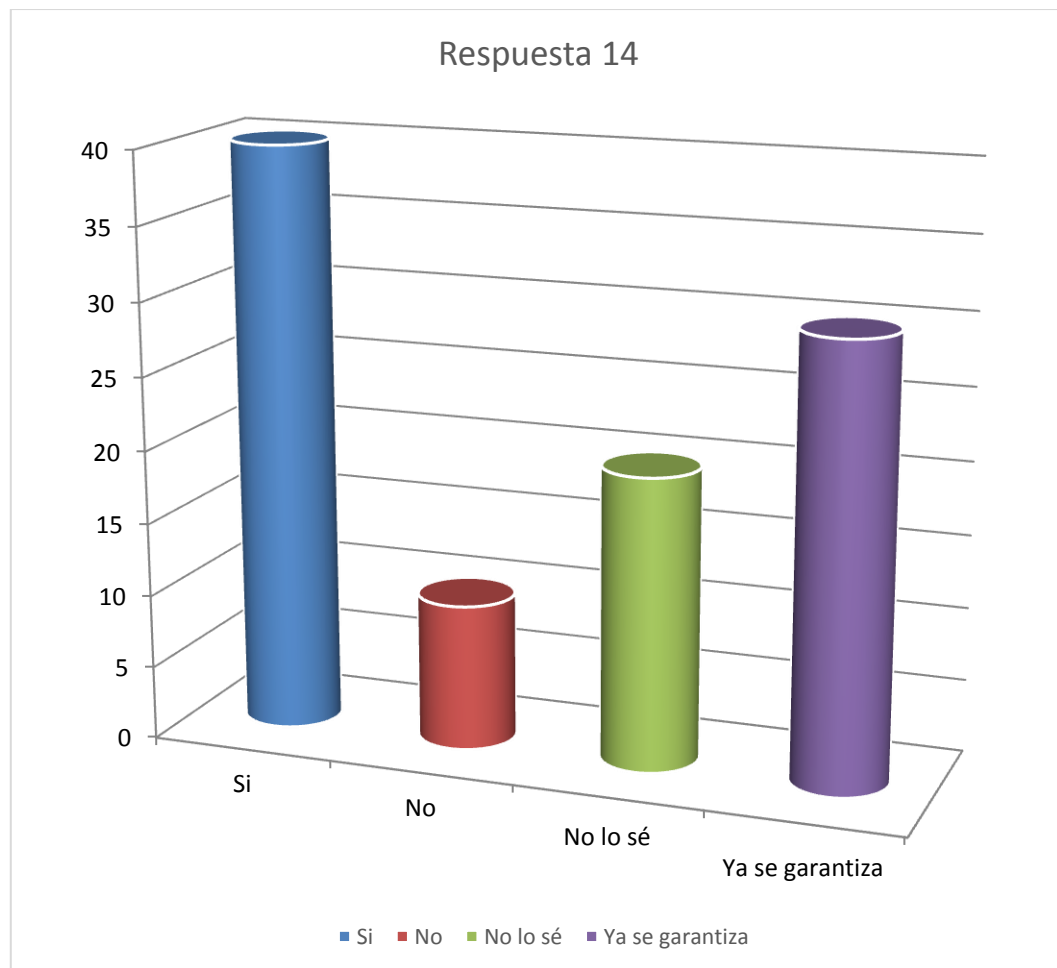
13. ¿Considera Usted que sea necesario elaborar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se garantice la protección de los datos personales de los contribuyentes?

El 70% de los entrevistados dijeron que si, 30% que no. Se confirma la hipótesis de investigación de que es necesario realizar una reforma al Código Fiscal de la Federación a efecto de garantizar la protección de los datos personales de los contribuyentes.



14. En caso de realizarse una modificación al Código Fiscal Federal, ¿Cree Usted que el SAT pueda llevar a cabo sus facultades de fiscalización garantizando el derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes?

El 40% de los entrevistados dijeron que si, 30% consideran que ya se garantiza la protección del derecho de mérito, 20% dijeron que no y 10% no lo sabe. Se confirma la hipótesis de que es necesario realizar una reforma al Código Fiscal de la Federación a efecto de garantizar la protección de los datos personales de los contribuyentes.



15. ¿Conoce algún precedente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) donde se haya pronunciado respecto de los derechos humanos de los contribuyentes?

Estudio	Participantes	Recolección datos	Ejemplos de Unidades
Identificar el punto de vista de los entrevistados respecto de la protección de los precedentes emitidos por la Corte.	Magistrados y Secretarios de Tribunal Colegiado	Precedentes de CIDH sobre procedimientos fiscales.	<ul style="list-style-type: none"> • En general todos los precedentes que hablen sobre el debido proceso pueden ser aplicables a la materia fiscal. • No existe ningún precedente que vincule al Estado Mexicano respecto a algún procedimiento fiscal, pero desconoce sobre los demás países miembros. • El asunto de Cantos vs Argentina inicia con el ejercicio de facultades de comprobación en materia fiscal.

16. ¿Qué recomendación pudiera hacer a efecto de analizar a fondo el derecho humano a la protección de la información personal de los contribuyentes?

Estudio	Participantes	Recolección de datos	Ejemplos de Unidades
Identificar el punto de vista de los entrevistados respecto de la protección de los precedentes emitidos por la Corte.	Magistrados y Secretarios de Tribunal Colegiado	Precedentes de CIDH sobre procedimientos fisca.	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la información pública gubernamental. • Buscar precedentes de la SCJN respecto del tema • Revisar la Ley Federal de Datos Personales en Posesión de los Particulares. • Buscar información de otros países que se encuentren más avanzados en el tema.

4.6. Resultados de la investigación de campo

A continuación se presentan los resultados de las entrevistas que se realizaron con motivo de la investigación doctoral denominada “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”, entrevistas que se llevaron a cabo a funcionarios públicos especialistas en el tema, siendo estos Secretarios y Magistrados de los Tribunales Colegiados del Decimoquinto Circuito del Poder Judicial de la Federación.

- Se aplicó prueba piloto por el propio investigador consistente en entrevista semiestructurada, para detectar errores antes de la prueba definitiva.
- Además de la prueba piloto, diez informantes clave especialistas en el tema fueron entrevistados.
- A través de las unidades de análisis de las respuestas de las entrevistas realizadas a los especialistas en el tema se identificaron las siguientes tendencias:
 - 1) No es legal el hecho de que el SAT solicite información sobre sus contribuyentes sin iniciar facultades de comprobación, pues se excede en sus facultades.
 - 2) La legislación mexicana sí es suficiente para garantizar la protección de datos personales de los contribuyentes, considerando al juicio de amparo como la mejor vía de salvaguardar dicho derecho, aún y cuando la LFTAIP contempla un recurso administrativo especializado para ello.
 - 3) Las disposiciones tributarias emitidas con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011 si van en concordancia con el nuevo reconocimiento a los derechos humanos; sin embargo, es necesario analizar cada supuesto específico.

- 4) Actualmente se reconoce en México que las personas morales son susceptibles de derechos humanos.
- 5) Todos los procedimientos que realiza el SAT pueden ser considerados legales siempre y cuando la autoridad cumpla debidamente con las formalidades que establece la ley.
- 6) El interés social debe ir por encima de los derechos de los particulares; sin embargo, es necesario analizar cada caso específico a fin de determinar la afectación que sufriría el particular y estar en aptitud de ponderar.
- 7) La obligación de enviar la contabilidad electrónica de forma mensual si vulnera el derecho a la información personal; sin embargo, al ser un tema de gran trascendencia social deberá ser la SCJN quien se encargue de analizar su legalidad.
- 8) La publicación de la lista negra del SAT vulnera el derecho a la protección de datos personales, corroborando la hipótesis de investigación; no obstante, en general es necesario analizar cada caso específico.
- 9) Cuando un contribuyente considere que su información personal fue publicada injustamente en la lista negra del SAT, puede interponer un recurso administrativo ante la misma autoridad; así mismo, se puede interponer el juicio de amparo.
- 10) En México no necesitamos una figura específica para la protección de datos personales como el *habeas data*, ya que los medios de defensa que contemplan las leyes actuales al respecto son suficientes para salvaguardar el derecho a la protección de datos personales.

- 11) Es necesario elaborar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se garantice la protección de los datos personales de los contribuyentes; así mismo, una modificación a dicho ordenamiento garantizaría que el SAT pueda llevar a cabo sus facultades de fiscalización sin vulnerar el derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes.
- 12) Es posible utilizar precedentes de la CIDH para proteger los derechos humanos de los contribuyentes en México; en general, todos aquellos que hablen sobre el debido proceso, así como el asunto de Cantos vs Argentina.
- 13) Para analizar a fondo el derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes es necesario analizar la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la información pública gubernamental, así como la Ley Federal de Datos Personales en Posesión de los Particulares y buscar precedentes de la SCJN respecto del tema

4.7. Solución al problema planteado

Toda información concerniente a personas físicas identificadas es un dato de carácter personal. Actualmente, México pretende adherirse al Convenio 108 del Consejo de Europa para la protección de las personas con respecto al tratamiento autorizado de datos de carácter personal, dicho acuerdo establece que los países suscriptores se comprometen a realizar las reformas necesarias en su legislación interna para que los datos personales sean recolectados y tratados con fines legítimos, que sean verdaderos, que no sean excesivos, que deberá garantizarse la confidencialidad de los datos sensibles y reconocer el derecho de las personas para tener acceso y en su caso, solicitar la corrección de su información.

Así mismo, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

Artículo 134.- *Las notificaciones de los actos administrativos se harán:*

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

(Lo remarcado y subrayado es nuestro)

Por lo anterior, una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifique el artículo 69, del Código Fiscal de la Federación, mismo que regula las excepciones del Secreto Fiscal y la denominada “Relación de contribuyentes incumplidos”, permitiría al SAT aplicar dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

Se han analizado los derechos humanos de los contribuyentes desde la perspectiva de la reforma constitucional de 2011, a efecto de determinar cómo se han venido afectando sus derechos con la entrada en vigor y aplicación de la reforma de 2013 realizada al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, ello para estar en aptitud de poder dar respuesta a la interrogante: ¿Una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” permitiría a dicha institución ejercer sus facultades sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes?

La hipótesis que se demuestra con la presente investigación doctoral es que efectivamente, si se modifican las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos” se permitiría al SAT llevar a cabo dicho procedimiento sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

La problemática del presente tema de investigación surge a raíz de la reforma a la reserva fiscal que se realizó al Código Fiscal Federal en 2013, misma que desarmoniza con la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos. Por lo anterior se buscó por una parte reformar el contenido del artículo 69 del Código Fiscal Federal a

efecto de modificar el procedimiento administrativo que lleva a cabo la autoridad para determinar los supuestos en los cuales se exceptuará del secreto fiscal a los contribuyentes, así como los pasos que deberá seguir dicha autoridad para publicar sus datos personales en la “Relación de contribuyentes incumplidos”.

Lo anterior ya que el procedimiento contemplado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, a través del cual se lista a los contribuyentes en la “Relación de contribuyentes incumplidos”, restringe su derecho humano a la protección de datos personales, a la privacidad de la información, a ser tratada como inocente en tanto no se demuestre lo contrario, entre otros, afectando con ello los derechos de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos que describe dicho numeral, publicando en la página de Internet del SAT el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos antes descritos.

Con la propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación se pretende eliminar el supuesto de excepción de la reserva contemplado en la fracción II de dicho numeral, respecto de aquellos contribuyentes que tengan créditos fiscales exigibles que no se encuentren firmes.

Lo anterior toda vez que existen contribuyentes que si bien tienen créditos fiscales exigibles a su cargo, éstos aún no se encuentran firmes, ya que en muchos casos se controvierten los créditos ante los tribunales competentes, sin que sea una obligación tributaria el garantizarlos o pagarlos en lo que se lleva a cabo el proceso jurisdiccional, provocando que se exhiba con esta medida a aquellos contribuyentes que hacen valer su derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso.

Así mismo, resulta ilegal el hecho de que la autoridad indebidamente considera como “contribuyente incumplido” a aquellos “no localizados” por la autoridad, siendo que se puede dar el caso en que el personal del SAT simplemente no encuentre al contribuyente en su domicilio al momento de realizar una verificación, sin que se

obligue a la autoridad a cerciorarse si efectivamente el domicilio está desocupado o simplemente no se encontraba en el momento, aunado a que no los obliga a constatar si efectivamente la persona se encuentra omisa o no en el pago de sus contribuciones para declararlo como “incumplido”³³³.

Se propone con la reforma al artículo 69 del Código Fiscal Federal, que el SAT proceda a notificar de manera personal previamente al afectado, a fin de que este tenga un término determinado para presentar las pruebas y alegatos que a su derecho convengan, dejándolo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al no poderse enterar del actuar de la autoridad sino hasta que se causó un perjuicio y violación indebida en su contra.

Lo anterior a efecto de salvaguardar la información confidencial de los contribuyentes y no causarles un perjuicio de difícil o imposible reparación, es necesario que la autoridad fiscal notifique de manera personal o vía buzón tributario que ha incurrido en uno de los supuestos del artículo 69 del Código Fiscal Federal, a fin de darle la oportunidad de desvirtuar los hechos en un plazo no mayor a 15 días hábiles, lo anterior para salvaguardar su información personal hasta en tanto no se tenga la certeza jurídica de que se ha incurrido en uno de los supuestos antes transcritos.

Por lo anterior, en relación a los objetivos propuestos en la presente investigación se busca lo siguiente:

- Que se presente ante el Congreso de la Unión un proyecto de reforma al texto del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de delimitar los casos de excepción de la reserva fiscal, así como para modificar el procedimiento a través del cual el SAT publica los datos personales de los contribuyentes en la “Relación de contribuyentes incumplidos”.

³³³ Bernal Ladrón de Guevara, Diana. *Indebida aplicación...*, cit., p. 4.

Lo anterior a efecto de cumplir los siguientes objetivos:

- Examinar las disposiciones tributarias mexicanas que se hayan emitido con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, en específico la figura fiscal de la “Relación de contribuyentes incumplidos”.
- Demostrar que la “Relación de contribuyentes incumplidos” vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.
- Crear una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos”, a efecto de que el SAT aplique dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

4.7.1. Reforma al artículo 69 del Código Fiscal Federal

A continuación se presenta una propuesta de reforma al Código Fiscal Federal, en específico al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, buscando con ello que el SAT pueda ejercer sus facultades de comprobación sin contravenir los derechos humanos de los contribuyentes.

Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (original)	Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (propuesta)	Justificación de reforma al Código Fiscal Federal
<p>Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. ...</p> <p>...</p>	<p>Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. ...</p> <p>...</p>	<p>En fecha 09 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.</p> <p>Entre las adiciones y modificaciones que contempla dicha reforma resalta la modificación del artículo 69, mismo que se refiere a la reserva fiscal de la información en lo concerniente a las declaraciones y</p>

<p>La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:</p> <p>I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.</p> <p>II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.</p> <p>III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.</p> <p>IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito</p>	<p>La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:</p> <p>I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.</p> <p>II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.</p> <p>III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados; siempre y cuando se hayan realizado cuando menos dos verificaciones al domicilio y el contribuyente haya</p>	<p>datos personales de los contribuyentes, señalando en su párrafo onceavo que la reserva de la información no aplica respecto de los contribuyentes que encuadren en los diversos supuestos que se muestran en los cuadros anteriores.</p> <p>Aquellos contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos antes señalados, serán exhibidos sin previo aviso en la “Relación de contribuyentes incumplidos”, restringiendo su derecho humano a la protección de datos personales, a la privacidad de la información, a ser tratada como inocente en tanto no se demuestre lo contrario, entre otros, afectando con ello los derechos de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos antes descritos, ya que de conformidad con el artículo 69 del Código Fiscal Federal, el SAT publicará en su página de Internet el</p>
---	--	--

<p>fiscal.</p> <p>V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.</p> <p>VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.</p> <p>El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior.</p> <p>Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria</p>	<p>incumplido con alguna de sus obligaciones fiscales.</p> <p>-IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.</p> <p>V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.</p> <p>VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.</p> <p>El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes deberá notificar de manera personal y/o a través del buzón tributario a aquellos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se</p>	<p>nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos antes descritos.</p> <p>Con la propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación se pretende eliminar el supuesto de excepción de la reserva contemplado en la fracción II de dicho numeral, respecto de aquellos contribuyentes que tengan créditos fiscales exigibles que no se encuentren firmes.</p> <p>Lo anterior toda vez que existen contribuyentes que si bien tienen créditos fiscales exigibles a su cargo, éstos aún no se encuentran firmes, ya que en muchos casos se controverten los créditos ante los tribunales competentes, sin que sea una obligación tributaria el garantizarlos o pagarlos en lo que se lleva a cabo el proceso jurisdiccional, provocando que se exhiba con</p>
---	---	--

<p>determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga.</p> <p>La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.</p>	<p>refiere el párrafo anterior.</p> <p>Los contribuyentes que estuviesen inconformes y pretendan desvirtuar los hechos vertidos por la autoridad a fin de evitar la publicación de sus datos, podrán solicitar aclaración ante el Servicio de Administración Tributaria en un plazo de quince días hábiles, que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, procedimiento en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga.</p> <p>La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente. En caso de aclararse dicha situación el Servicio de Administración Tributaria</p>	<p>esta medida a aquellos contribuyentes que hacen valer su derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso.</p> <p>Así mismo, se propone modificar la fracción III, ya que la autoridad indebidamente considera como “contribuyente incumplido” a aquellos que se encuentren como “no localizados”, siendo que ello sólo implica que personal del SAT no encontró al contribuyente en su domicilio al momento de realizar una verificación, aunado a que la autoridad no se cerciora si la persona efectivamente se encuentra omisa o no en el pago de sus contribuciones para declararlo como “incumplido”.</p> <p>Con la reforma planteada se pretende obligar a la autoridad a notificar previamente al contribuyente afectado sobre la posible publicación de sus datos en la “Relación de</p>
---	--	---

	<p>procederá a eliminar la información publicada que corresponda deberá notificar de manera personal y/o a través del buzón tributario la resolución a través de la cual se determine su situación.</p> <p>En caso de que no se desvirtúen los hechos imputados o la información fuese insuficiente, el Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior.</p>	<p>contribuyentes incumplidos”, a fin de que este tenga un término determinado para presentar las pruebas y alegatos que a su derecho convengan, dejándolo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al no poderse enterar del actuar de la autoridad sino hasta que se causó un perjuicio y violación indebida en su contra.</p> <p>Por lo anterior, a fin de salvaguardar la información confidencial de los contribuyentes y no causarles un perjuicio de difícil o imposible reparación, es necesario que la autoridad notifique de manera personal o vía buzón tributario que ha incurrido en uno de los supuestos del artículo 69 del Código Fiscal Federal, a fin de darle la oportunidad de desvirtuar los hechos en un plazo no mayor a 15 días hábiles.</p>
--	---	---

4.7.2. Bases generales para la creación de un proyecto de ley especial.

Resulta necesario realizar una modificación al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación a fin de salvaguardar los derechos humanos de los contribuyentes y no causarles un perjuicio de difícil o imposible reparación, lo anterior a efecto de establecer un procedimiento administrativo adecuado que sea acorde a la reforma constitucional de 2011 y a los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos.

Para resolver la posible violación a los derechos de los contribuyentes es necesario regular el procedimiento administrativo a través del cual son excluidos por la autoridad de la reserva fiscal, desde los supuestos en los cuales procede dicha reserva.

Las modificaciones al Código Fiscal Federal que se proponen pretenden evitar que se vulneren los derechos humanos de los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto contemplado en el numeral 69 de dicho ordenamiento jurídica, perfeccionando el procedimiento administrativo que se lleva a cabo con los contribuyentes para tal efecto.

Para lograr lo anterior, será necesario buscar los medios de difusión necesarios a efecto de hacer saber a los contribuyentes del Estado de Baja California respecto de los derechos humanos de los contribuyentes a los que tiene acceso. Dicha reforma pretende conservar la figura de la “Relación de contribuyentes incumplidos” al ser una herramienta de gran importancia para la autoridad fiscalizadora; sin embargo, se deben considerar para tal efecto los derechos humanos de los contribuyentes, los cuales deben encontrarse en armonía con el nuevo sistema jurídico mexicano.

4.8. Aportaciones

La aportación de la presente tesis de investigación doctoral es elaborar un proyecto de decreto en el que se establezca un nuevo tipo de procedimiento administrativo que regule el proceso a través del cual el SAT publica la “Relación de contribuyentes incumplidos” en su portal de internet, modificando algunos de los supuestos de excepción que contempla el artículo 69, del Código Fiscal de la Federación respecto a la reserva fiscal e implementando nuevas medidas tendientes a evitar la exhibición indebida e injustificada de los datos personales de los contribuyentes.

El proyecto de decreto plantea un nuevo procedimiento administrativo que va acorde a lo establecido en el artículo 1º Constitucional, proponiendo un actuar que vaya más acorde al nuevo reconocimiento de los Derechos Humanos que contempla la reforma constitucional de 2011.

Con la presente propuesta se pretende que la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos” del SAT se encuentre en armonía con los derechos humanos de los contribuyentes, especialmente con aquellos contemplados en los artículos 1º párrafo tercero, 6º inciso A, fracción II y 22 Constitucional.

Uno de los cambios más importantes en el procedimiento administrativo de mérito consiste en eliminar el supuesto de excepción de la reserva contemplado en la fracción II, del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, respecto de aquellos contribuyentes que tengan créditos fiscales exigibles que no se encuentren firmes.

Lo anterior toda vez que existen contribuyentes que si bien tienen créditos fiscales exigibles a su cargo, éstos aún no se encuentran firmes, ya que en muchos casos se controvierten los créditos ante los tribunales competentes, sin que sea una obligación tributaria el garantizarlos o pagarlos en lo que se lleva a cabo el proceso jurisdiccional,

provocando que se exhiba con esta medida a aquellos contribuyentes que hacen valer su derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso.

Así mismo, se pretende modificar la fracción III de dicho ordenamiento, ya que resulta ilegal el hecho de que la autoridad indebidamente considera como “contribuyente incumplido” a aquellos “no localizados” por la autoridad, siendo que se puede dar el caso en que el personal del SAT simplemente no encuentre al contribuyente en su domicilio al momento de realizar una verificación, sin que se obligue a la autoridad a cerciorarse si efectivamente el domicilio está desocupado o simplemente no se encontraba en el momento, aunado a que no los obliga a constatar si efectivamente la persona se encuentra omisa o no en el pago de sus contribuciones para declararlo como “incumplido”³³⁴.

Por último, la reforma propuesta al artículo 69 del Código Fiscal Federal contempla que se proceda a notificar de manera personal previamente al afectado, a fin de que este tenga un término determinado para presentar las pruebas y alegatos que a su derecho convengan, dejándolo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al no poderse enterar del actuar de la autoridad sino hasta que se causó un perjuicio y violación indebida en su contra.

Lo anterior a efecto de salvaguardar la información confidencial de los contribuyentes y no causarles un perjuicio de difícil o imposible reparación, es necesario que la autoridad fiscal notifique de manera personal o vía buzón tributario que ha incurrido en uno de los supuestos del artículo 69 del Código Fiscal Federal, a fin de darle la oportunidad de desvirtuar los hechos en un plazo no mayor a 15 días hábiles, lo anterior para salvaguardar su información personal hasta en tanto no se tenga la certeza jurídica de que se ha incurrido en uno de los supuestos antes transcritos.

³³⁴ *Ídem.*

Por lo antes expuesto, se presenta la propuesta de decreto en la que se modifica el texto del Código Fiscal Federal a efecto de hacer posibles las reformas antes expuestas relacionadas al secreto fiscal, para que con una adecuada técnica legislativa, sea posible realizar el procedimiento a través del cual se exhibe la “Relación de contribuyentes incumplidos” sin vulnerar los derechos humanos de aquellos contribuyentes que se encuentran en alguno de los supuestos antes mencionados.

DOF: 31/12/2021

DECRETO que reforma, adiciona y deroga el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

**Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.**

DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO:

“EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA EL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

ARTÍCULO ÚNICO. Se reforma el artículo 69, fracciones II y III, y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo **69.**

.....

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del

orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

Además de los supuestos previstos en el párrafo segundo, tampoco será aplicable la reserva a que se refiere este precepto, cuando se trate de investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal.

De igual forma se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones.

La información comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el

Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

- I.** Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- II.** Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- III.** Que estando inscritos en el RFC se encuentren como no localizados; siempre y cuando se hayan realizado cuando menos dos verificaciones al domicilio buscado y el contribuyente haya incumplido con alguna de sus obligaciones fiscales.
- IV.** Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.
- V.** Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria deberá notificar de manera personal y/o a través del buzón tributario a aquellos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior.

Los contribuyentes que estuviesen inconformes y pretendan desvirtuar los hechos vertidos por la autoridad a fin de evitar la publicación de sus datos, podrán solicitar aclaración ante el Servicio de Administración Tributaria en un plazo de quince días hábiles, procedimiento en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga.

La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente. En caso de

aclararse dicha situación el Servicio de Administración Tributaria deberá notificar de manera personal y/o a través del buzón tributario la resolución a través de la cual se determine su situación.

En caso de que no se desvirtúen los hechos imputados o la información fuese insuficiente, el Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Única.- El presente DECRETO entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Ciudad de México, a 31 de diciembre de 2021.- El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. Rúbrica.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal a treinta y uno de diciembre de dos mil veintiuno.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación.- Rúbrica.

Se pretende que una vez analizado el presente proyecto de decreto, se busque la publicación del mismo en el Diario Oficial de la Federación, así como darle la debida difusión en la página electrónica del SAT e implementar un sistema de capacitación para los funcionarios del SAT que realicen funciones relativas al artículo 69 del Código Fiscal Federal, a efecto de que utilicen el nuevo procedimiento administrativo planteado en la presente tesis doctoral.

La primera contribución directa de la investigación será en beneficio de los contribuyentes del país al tratarse de una ley federal, por lo que al ser ellos los sujetos de la presente investigación se les dotará de certeza jurídica al momento en que la autoridad les realice el procedimiento administrativo a través del cual publica la “Relación de contribuyentes incumplidos”, ya que al aplicar las nuevas disposiciones que regulan dicho procedimiento se respetarán los derechos humanos de los contribuyentes.

La segunda contribución de la presente investigación será que el personal del SAT deberá ser capacitado respecto a las modificaciones al Código Fiscal Federal sugeridas, concientizando con ello a los servidores públicos de que sus actuaciones se deben llevar a cabo al margen de la reforma constitucional de 2011, logrando con ello que las autoridades lleven a cabo sus facultades fiscalizadoras de una manera más acorde al nuevo reconocimiento de los derechos humanos.

La propuesta de la presente tesis doctoral dará mayor certeza jurídica a los contribuyentes respecto del procedimiento administrativo a través del cual el SAT exhiba la “Relación de contribuyentes incumplidos”, logrando homologar una de las figuras recaudadoras de la autoridad al nuevo reconocimiento a los derechos humanos.

CONCLUSIONES

A través de la reforma constitucional de 2011 nuestro país intenta avanzar a un nuevo sistema jurídico, en el que lo más importante son los derechos humanos, elevando con esto los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos en los que México es parte y comprometiéndose a acatar los criterios de la Corte IDH; estos cambios obligan a todas las autoridades del país a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, aplicando las leyes de la forma que más beneficie a sus gobernados.

Es necesario que la reforma constitucional influya en todas las instituciones mexicanas, no sólo las judiciales, a efecto de que cada en el ámbito de su competencia, analice si sus procedimientos efectivamente se encuentran en concordancia con el nuevo bloque de constitucionalidad mexicano.

En virtud de lo anterior se planteó la siguiente pregunta de investigación:

- ¿Una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos”, permitiría al SAT aplicar dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes?

A través de la presente tesis doctoral se logró el siguiente objetivo general de investigación:

- Crear una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se modifiquen las disposiciones fiscales que regulan la “Relación de contribuyentes incumplidos”, a efecto de que el SAT aplique dicha figura fiscal sin vulnerar los derechos humanos de los contribuyentes.

Así mismo, se lograron los siguientes objetivos de investigación:

- 1) Examinar las disposiciones tributarias mexicanas que se hayan emitido con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, en específico la figura fiscal de la “Relación de contribuyentes incumplidos”.
- 2) Demostrar que la “Relación de contribuyentes incumplidos”, vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.

1.- Como conclusión se obtuvo que la publicación de la “Relación de contribuyentes incumplidos del SAT” en algunos supuestos no resulta violatoria de los derechos humanos de los contribuyentes, ya que la SCJN se ha pronunciado en algunos supuestos a favor de dicha figura fiscal, aunque aún no se ha pronunciado sobre su constitucionalidad, sino únicamente a si procede conceder la suspensión o no en dichos supuestos.

2.- Los supuestos para ubicarse en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación son seis distintos, por lo que se llegó a la conclusión de que sí se vulneran los derechos humanos de aquellos contribuyentes que se ubican en las fracciones II y III del ordenamiento antes señalado, mismos que señalan lo siguiente:

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados.

III. Que estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados³³⁵.

Lo anterior ya que aquellos contribuyentes que tienen créditos fiscales determinados pueden optar por impugnar los créditos de referencia; sin embargo, el SAT los exhibirá en la lista negra durante el trámite del juicio cuando estos no puedan pagar o garantizar el crédito fiscal, causándoles un perjuicio de difícil o imposible reparación al exhibirlo como un deudor más, aún y cuando el crédito no se encuentre firme.

³³⁵ Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, resulta ilegal el hecho de que la autoridad indebidamente considera como “contribuyente incumplido” a aquellos “no localizados” por la autoridad, siendo que se puede dar el caso en que el personal del SAT simplemente no encuentre al contribuyente en su domicilio al momento de realizar una verificación, sin que se obligue a la autoridad a cerciorarse si efectivamente el domicilio está desocupado o simplemente no se encontraba en el momento, aunado a que no los obliga a constatar si efectivamente la persona se encuentra omisa o no en el pago de sus contribuciones para declararlo como “incumplido”³³⁶.

El objetivo se logró a través del análisis comparativo que se realizó al Código Fiscal de la Federación anterior a la reforma de 2013 y al emitido en diciembre de dicho año. Estudio a través del cual fue posible apreciar cuáles fueron los cambios más importantes de la materia tributaria relacionada con los derechos humanos de los contribuyentes.

Así mismo, otro factor importante para demostrar el presente objetivo fue la interpretación de los criterios emitidos por los tribunales del Poder Judicial Federal y las recomendaciones que ha realizado sobre el tema la PRODECON.

3.- Alemania y Argentina son cada uno en su continente pioneros en lo referente a la protección de los datos personales, aunado a que ambos países han creado organismos especializados en promover y fomentar el respecto a la información personal de sus ciudadanos, llevando al punto en el caso de Argentina de crear un subtipo de Amparo especial para la protección de los datos personales, lo que nos habla de la relevancia que tiene dicha materia para el país sudamericano.

El presente objetivo de la investigación se comprobó a través del análisis de diversos sistemas jurídicos contemporáneos, comparando el sistema jurídico mexicano con el de otros países del mundo, principalmente con Alemania y Argentina.

³³⁶ *Ídem.*

Así pues, en nuestro país se necesitan organismos más especializados en el tema de la protección de los datos personales de los ciudadanos como un derecho humano, a fin de coaccionar al SAT a no llevar a cabo la publicación de las listas de contribuyentes incumplidos, o en su defecto, establecer un debido procedimiento donde se notifique al contribuyente de la publicación de su deuda y en su caso, se le restituya por los daños que la exhibición pública le pudiese ocasionar.

Con lo anterior se obtuvieron los siguientes resultados:

- 1) La “Relación de contribuyentes incumplidos” es una de las disposiciones tributarias mexicanas emitidas con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011.
- 2) La “Relación de contribuyentes incumplidos” en algunos supuestos vulnera los derechos humanos de los contribuyentes.

A través de la reforma constitucional de 2011 nuestro país ha decidido evolucionar jurídicamente, dicha reforma ha sido el cambio más significativo que ha tenido nuestra Constitución desde 1917, pues se abre la posibilidad de desarrollar un nuevo sistema jurídico que vaya en concordancia con los derechos humanos de las personas.

A partir de la reforma, deben respetarse en todo momento los principios *pro persona* y los derechos de los contribuyentes, que aún y cuando no estén plasmados expresamente en las normas fiscales, tienen plena injerencia en el ámbito tributario al ser transversales a todos los particulares, ya que con este nuevo paradigma del derecho tributario se ha concedido a los contribuyentes un grupo de derechos que anteriormente no se contenían, aunado al hecho de que nuestro país está transitando hacia un sistema jurídico más humanitario, en el que lo primordial para el Estado son los Derechos Humanos de sus gobernados.

FUENTES CONSULTADAS

Fuentes bibliográficas

ACHAERANDIO ZUAZO, Luis S.J. *Iniciación a la práctica de la investigación*. 7a. ed. Guatemala. Plaza y Valdés. 2010.

BAENA, Guillermina. *Instrumentos de investigación*. 9a. ed. México. Editores Mexicanos Unidos. 1982.

BUENROSTRO CEVALLOS, Alfredo Félix. *Estudios de Derecho Comparado en materia tributaria internacional*, México, Universidad Autónoma de Baja California, 2007.

CARPISO, Enrique. *Retos Constitucionales. Entre el control convencional y la protección a los derechos humanos*. México. Editorial Porrúa, 2015.

CAVERO LATAILLADE, Iñigo y Zamora Rodríguez, Tomás. *Los sistemas políticos*. España. Editorial Universitas. 1996.

CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL. *Directorio de Magistrados y Jueces*. Disponible en: <http://www.cjf.gob.mx/Directorios/OJintcirc.aspx?cir=15>. Consultado el 20 de mayo de 2016.

COUTIÑO, Fabiola. *Estudio de Derecho Electoral Mexicano*. México. Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. 2011.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 27^a. Ed. México: Porrúa. 2006.

DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. Arriaga Becerra, Hugo. *Reforma Constitucional: Muerte de las Garantías y del Amparo Fiscal*. México. Ediciones Jurídicas Alma. 2009.

DE VERGOTTINI, Giuseppe. *Derecho Constitucional Comparado*, Argentina, Editorial Universidad, 2010.

DENDALUZE, Iñaki. Ciencias sociales e investigación. Universidad del País Vasco. Facultad de Filosofía y Ciencias de la Educación. Donostia.

DUPRAT, Jean-Pierre. *Ciudadanía Administrativa y Armonización de los Sistemas de Regulación en el Acceso a la Información*. En Piñar Mañas, José Luis (Director). *Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos*. Madrid. Editorial Reus. 2014.

FLORES NAVARRO, Sergio y Rojas Rivera, Victorino. Control de convencionalidad. México. Editorial Novum.

GARCÍA HERNÁNDEZ, María, La entrevista, Universidad Autónoma Metropolitana, 2010.

HERNÁNDEZ, Rafael Cuestiones Pedagógicas, 23, Secretaría de publicaciones, Universidad de Sevilla, 2014.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo*. 5ta. Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2007.

GARCÍA HERNÁNDEZ, María. La entrevista. Universidad Autónoma Metropolitana. 2010.

GONZÁLEZ CHÉVEZ, Héctor. *Obligación de los jueces nacionales de acatar la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. En González Chévez, Héctor (Coord). *Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización*. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014.

GUASTINI, Riccardo. Estudios sobre la Interpretación Jurídica. Gascón, Marina y Carbonell, Miguel (traductores). Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas.

HEREDERO CAMPO, Ma. Teresa. *Evolución tecnológica y derecho al olvido digital, desde sus inicios a la actualidad*. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrió, Alfredo (Coords). *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información*. Granada. Editorial Comares. 2015.

HERNÁNDEZ MARTÍN, Miguel Ángel. *La privacidad: una mirada desde la economía*. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrió, Alfredo (Coords). *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información*. Granada. Editorial Comares. 2015.

Hernández, Rafael Cuestiones Pedagógicas, 23, Secretaría de publicaciones, Universidad de Sevilla, 2014.

IBÁÑEZ BRAMBILA. Berenice. *Manual para la elaboración de Tesis*. 2da ed. México. Editorial Trillas. 2009.

LAN ARREDONDO, Arturo Jaime. *Sistemas Jurídicos*. México: Oxford University Press México. 2007.

NASH ROJAS, Claudio. Núñez Donald, Constanza. *La tutela judicial efectiva de los derechos fundamentales en Latinoamérica*. México: Ubijus Editorial. 2015.

NINO, Carlos S. *Algunos Modelos Metodológicos de "Ciencia" Jurídica*. 4ta. Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2007.

NORIEGA ALCALÁ, Humberto. *Elementos del bloque constitucional del acceso a la jurisdicción y debido proceso proveniente de la convención americana de derechos*

humanos. Centro de Estudios Constitucionales de Santiago de Chile. Chile. En Pérez Salazar, Enrique y Pozas Márquez, Adolfo. *¿México y el Bloque de Constitucionalidad?* En González Chévez, Héctor (Coord). Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014.

OLIVEROS GONZÁLEZ. Andrés. *El origen histórico del federalismo norteamericano*. Universidad de Guadalajara, 2010.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. Editorial Porrúa. México. 2012.

PELÁEZ, Alicia, *¿qué es una entrevista y dónde se sitúa en una investigación?* en García Hernández, María. *La entrevista*. Universidad Autónoma Metropolitana. 2010.

PÉREZ SALAZAR, Enrique y Pozas Márquez, Adolfo. *¿México y el “Bloque de Constitucionalidad”?* En González Chévez, Héctor (Coord). Derechos Humanos, Reforma Constitucional y Globalización. 2da Ed. México. Distribuciones Fontamara. 2014.

DE VERGOTTINI, Giuseppe. *Derecho Constitucional Comparado*, Argentina, Editorial Universidad, 2010.

REYES CORONA, Oswaldo G. *Cobertura técnica y jurídica de la Economía de Opción: El ope legis tributario y su restrictividad*. México: Academia Iberoamericana de Derecho Tributario. 2009.

RODOTÁ, Stefano. *Las Lecciones de Wikileaks: Nueva Transparencia y Nueva Distribución del Poder*. En Piñar Mañas, José Luis (Director). *Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos*. Madrid. Editorial Reus. 2014.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Ed. México, Oxford, 2006.

ROJAS SORIANO, Raúl. *Guía para realizar investigaciones sociales*. 93a. ed. México. Plaza y Valdés. 2013.

RYAN, Gery W. y Bernard, H. Russel. *Data management and analysis methods*. En Densin, Norman y Lincoln Yvonna (eds.) *Collecting and interpreting qualitative materials*. (2a ed.). Thousand Oaks. Sage. 2003.

SIRVENT GUTIÉRREZ, Consuelo. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*. México, Editorial Porrúa. 2015.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Memorias del II Congreso internacional de argumentación Jurídica, Argumentación Jurisprudencial*. México. 2012.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las pruebas en la Controversia Constitucional y en la acción de inconstitucionalidad*, Colección Figuras procesales constitucionales. México. SCJN. 2005.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Serie Derechos Humanos, Parte General 1*. 2da Ed. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2014.

TROPER, Michel. *Ensayos de Teoría Constitucional*. Distribuciones Fontamara. 2004.

VERDAGUER LÓPEZ, Jordi. Bergas Jané, Ma. Antonia. *1000 Soluciones de Protección de Datos*. Valencia. Editorial CISS. 2010.

VIGO, Rodolfo Luis. *Lectura no-positivista (neo-constitucionalista) e iusnaturalista del derecho actual*. En Arriola Cantero, Juan Federico y Rojas Amandi, Víctor (Coords). *La Filosofía del Derecho hoy*. México. Editorial Porrúa. 2004.

ZÁRATE, José Humberto. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*. México: McGraw-Hill Interamericana Editores. 2005.

ZWEIGERT, Konrad y Kotz, Hein. *Introducción al derecho comparado*. México: Oxford University Press México. 2002.

Fuentes Informáticas

ACNUR. La agencia de la ONU para los refugiados. Base de datos legal. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Disponible en: <http://www.acnur.org/nuevaspaginas/tablas/tabla6.htm>. Consultado el 05 de febrero de 2017.

ARNTZEN, Sven. *Recht und Frieden in der Philosophie Kants*. Walter de Gruyter. Berlin. Disponible en: <https://books.google.de/books?id=2nCOMqFhz9kC&pg=RA3-PA195&lpg=RA3-PA195&dq=natural+recht&source=bl&ots=zPoBmX2ZMj&sig=mXFtR7e2O1v1I2MkxdvFVmHw6Do&hl=de&sa=X&ved=0ahUKEwiOk9uTo9rRAhVBxIQKHeFxCikQ6AEIRTAH#v=onepage&q=natural%20recht&f=false>. Consultado el 15 de enero de 2017.

BERGER, Miguel. *El federalismo en Alemania: Aspectos fundamentales*. Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal. Núm. 54-55, 1996. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/gac/cont/54/ens/ens3.pdf>.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana. El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos de los Contribuyentes. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/9.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2015.

BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana. Indebida aplicación del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (excepciones al secreto fiscal). Análisis sistémico 1/2014 con requerimiento de informe. Expediente: 1-V-B/2014. Expediente: 1-V-B/2014. PRODECON. 2014. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2014/01-2014-analisis-sistematico/files/basic-html/page1.html>. Consultado el 15 de marzo de 2016.

CALLIESS, Graf-Peter. *Konstitutionalismus und Legalismus. Zwei Arten juristischen Denkens im Privatrecht*. Deutschland. Universität Bremen. 2008. Disponible en: <http://www.handelsrecht.uni-bremen.de/Downloads%20Veranstaltungen/Calliess%20AntrittsV%20Handout.pdf>

CÁRDENAS Gracia, Jaime. *Diez tesis sobre nuestro atraso jurídico*. Disponible en: http://derechohumanosi.blogspot.mx/2012/08/diez-tesis-sobre-nuestro-atraso-juridico_10.html. Consultado el 15 de septiembre de 2016.

CARRANZA TORRES, Luis R. *Hábeas data: La protección jurídica de los datos personales*. Alveroni Ediciones. Argentina. 2001. p. 6. Disponible en: <http://app.vlex.com/#sources/12024>.

CHANAMÉ ORBE, Raúl. *Hábeas Data y el Derecho Fundamental a la intimidad de la persona*. Perú, 2003, Disponible en: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/Tesis/Human/Chaname_OR/enPDF/Cap2.pdf

COELLO NUÑO, Ulises. Hernández Cruz, José Luis. *La evolución del reconocimiento constitucional de los derechos humanos en México*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2013. p. 189. Disponible en: <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3540/12.pdf>. Consultado el 11 de octubre de 2016.

CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL. Directorio de Magistrados y Jueces. Disponible en: <http://www.cjf.gob.mx/Directorios/OJintcirc.aspx?cir=15>. Consultado el 13 de marzo de 2016.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS. Gobierno de la República Dominicana. Contribuyentes. Disponible en: <http://www.dgii.gov.do/contribuyentes/Paginas/default.aspx>. Consultado el 15 de enero de 2017.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. *Derechos Humanos y Derecho Presupuestal*. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2015.

FAJARDO MORALES, Zamir Andrés, *El control de la convencionalidad en México: Elementos dogmáticos para una aplicación práctica*, consultado en: <https://www.google.com.mx/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF8#q=el+control+difuso+de+la+convencionalidad:+elementos+dogmaticos+para+una+aplicacion+practica>. Consultado el 15 de abril de 2016.

FICHA DEL CASO CANTOS VS ARGENTINA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Tablas. Fichas. Cantos. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/cantos.pdf>. Consultado el 16 de mayo de 2016.

FERNÁNDEZ, Juan. *El hábeas data aplicado a la información fiscal en poder de AFIP. DPI Diario*. Disponible en: <https://dpicuantico.com/sitio/wp-content/uploads/2014/09/doctrina2014-09-24.pdf>. Consultado el 13 de enero de 2017.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. *Control de Convencionalidad (sede interna)*. En Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Martínez Ramírez, Fabiola. Figueroa Mejía, Giovanni A. (Coords). *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3632>. Consultado el 13 de agosto de 2016.

FRAGA, Diego N. Verstraeten, Axel A. National Report Argentina. En *Tax secrecy and tax transparency – the relevance of confidentiality in tax law*. Kristoffersson, Eleonor. Lang, Michael y otros (Edits.). PL Acad. Research. Frankfurt am Main. 2013. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNjY1MTYyX19BTg2?sid=47de395c-aa4e-44c7-a81c-abfc806b5291@sessionmgr101&vid=3&format=EB&rid=1>. Consultado el 15 de enero de 2017.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. 51a. ed. Porrúa. México. 2000. p. 271. En *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*. Extranjeros, las Salas del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa no están obligadas a requerirles que acrediten su legal estancia en el país. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3203/5.pdf>. Consultado el 12 de enero de 2016.

GARMENDIA CEDILLO, Xochitl. *Control difuso y control convencional de constitucionalidad*. México. Disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/controldifusoycontrolconvencional.pdf>. Consultado el 13 de marzo de 2015.

HACK, Erico. *A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos humanos internacionais*. Brasil. Scientia Iuris, Londrina, v. 11. 2007. Disponible en:

<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4145/3510>. consultado el 15 de julio de 2015.

HERNÁNDEZ MARTÍN, Miguel Ángel. La privacidad: una mirada desde la economía. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrío, Alfredo (Coords). En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información. Granada. Editorial Comares. 2015. Consultado el 13 de mayo de 2017.

HEALEY, Justin. *Privacy and information rights*. Issues in Society. Australia. Spinney Press. 2012. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNDQ5OTI2X19BTg2?sid=90be1369-9295-4843-a6ee-9fea172fd6f1@sessionmgr115&vid=9&format=EB&rid=10>. Consultado el 18 de julio de 2015.

HERNÁNDEZ MARTÍN, Miguel Ángel. La privacidad: una mirada desde la economía. En Aparicio Vaquero, Juan Pablo. Batuecas Caletrío, Alfredo (Coords). *En torno a la privacidad y la protección de datos en la sociedad de la información*. Granada. Editorial Comares. 2015. Consultado el 05 de agosto de 2015.

INSTITUTO DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA. Datos Personales. Disponible en: http://www.itaipbc.org.mx/index.php/inicio/datos_personales. Consultado el 10 de enero de 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y PROTECCIÓN DE DATOS. Propuesta de Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados. Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos. p. 11. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/nuevo/Propuesta%20de%20Ley%20General%20de%20PD%20PDF.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

INSTITUTO NACIONAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA. Cómo ejercer tu derecho a protección de datos. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/SitePages/Como-ejercer-tu-derecho-a-proteccion-de-datos.aspx?a=m2>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

JIMÉNEZ, William Guillermo. *Constitucionalismo, Estado y territorio en el contexto de la globalización*. Civilizar. Ciencias Sociales y Humana, Colombia, vol. 12, núm. 23, julio-diciembre, 2012. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=100228405005>. Consultado el 18 de julio de 2016.

LUNA PLA, Isa y Ríos Granados, Gabriela. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2010. Disponible en: http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/Transparencia_Acceso_y_Secreto_Fiscal.pdf. Consultado el 07 de marzo de 2017.

LÓPEZ-GUERRERO, Luis García. *Derechos de los Contribuyentes*. En Muñoz de Alba Medrano, Marcia (Coord). *Nuestros Derechos*. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2000. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/57/tc.pdf>. Consultado el 18 de junio de 2016.

MERINO, Gustavo. *Federalismo Fiscal: diagnóstico y propuestas*. Disponible en <ftp://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo4.pdf>. Consultado el 18 de agosto 2016.

MILES, Matthew B. y Huberman, A. Michael. *Qualitative Data Analysis*. (2a ed.). Thousand Oaks. Sage. 1994. Disponible en: https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=U4IU_-

wJ5QEC&oi=fnd&pg=PR12&dq=Y+Miles,+M.+B.+y+Huberman,+A.M.+(1994)+Qualitati
ve+data+analysis:+An+expanded+sourcebook&ots=kD_H0HVYWW&sig=AP8YIxF-
pXH6-jQYwSA4-
6izlSk#v=onepage&q=Y%20Miles%2C%20M.%20B.%20y%20Huberman%2C%20A.M.
%20(1994)%20Qualitative%20data%20analysis%3A%20An%20expanded%20sourceb
ook&f=false. Consultado el 26 de febrero de 2017.

MOSRI GUTIÉRREZ, Magda Zulema. *Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad y su Aplicación en la Materia Fiscal y Administrativa*. Disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/controldifusodeconstitucionalidadydeconvencionalidad.pdf>. Consultado el 25 de junio de 2016.

MUÑOZ DE ALBA MEDRANO, Marcia. Hábeas Data. En Cienfuegos Salgado, David y Macías Vázquez, María Carmen (Coords). *Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2006, Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2264/4.pdf>. Consultado el 25 de junio de 2016.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *El Control de los Datos de los Contribuyentes por la Administración Fiscal en México*. México. 2005. Disponible en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/2doCongresoNac/pdf/OrtegaMaldonado.pdf>. Consultado el 15 de octubre de 2016.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel y Pérez Ramírez Nancy Jazmín. Los principios generales del derecho en materia tributaria y su importancia para la protección de los derechos humanos. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/9.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2015.

PADILLA ARELLANO, José. *Protección de datos personales: propuestas para mejorar su normativa en México*. Revista De Jure, México, Núm. III-1, noviembre 2008, Disponible en:

http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/jose+padilla+arellano/WW/vid/284936697. Consultado el 16 de septiembre de 2015.

PETRICIOLI ALFARO, José Guillermo. *El derecho a la protección de datos personales y la implementación de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares*. Epikeia, Derecho y Política. Núm. 4, 2007, Disponible en:

http://epikeia.leon.uia.mx/old/numeros/19/epikeia19-proteccion_de_datos_personales.pdf. Consultado el 16 de septiembre de 2015.

PRADO VALLEJO, J. *La protección internacional de los derechos humanos y el Comité*. En Ando, Nisuke. *Towards Implementing Universal Human Rights: Festschrift for the Twenty-fifth Anniversary of the Human Rights Committee*. 2004. Disponible en:

<http://148.231.10.114:3017/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fMTY3MjE3X19BTg2?sid=1e928af8-5dda-4c7c-82b7-3876ff27e237@sessionmgr4002&vid=4&format=EB&rid=27>. Consultado el 16 de septiembre de 2015.

PRAT, Adela. *Acción de Hábeas Data Juez de Primera instancia ordena a la AFIP que Suprima la información falsa que obra en sus registros respecto de la actora*. 15 de septiembre de 2015. <http://www.adelaprat.com/2014/09/accion-de-habeas-data-juez-de-primera-instancia-ordena-a-la-afip-que-suprima-la-informacion-falsa-que-obra-en-sus-registros-respecto-de-la-actora-cual-es-la-pretension-no-acogida-sentencia-firme/>. Consultado el 25 de octubre de 2016.

PRIETO SANCHÍS, Luis. *El Constitucionalismo de los derechos*. España. Editorial Trotta. 2013. Disponible en:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zQ6leQ-PJpgJ:dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/989905.pdf+&cd=2&hl=es-419&ct=clnk&gl=mx>. Consultado 13 de marzo de 2015.

RICCIARDI, Mariano A. *Análisis de eficiencia y equidad del sistema tributario argentino*. Alemania. Editorial Académica Española. 2011. Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:AR/recaudacion+en+argentina/WW/vid/425369010/graphical_version.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. Derechos Humanos de los Contribuyentes a la Luz del artículo 31, fracción IV, Constitucional, y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos. En Ríos Granados, Gabriela (Coord). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf>. Consultado el 05 de marzo de 2015.

RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, Joaquín. *El iusnaturalismo de John Finnis*. 1993. Disponible en: http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F142246.pdf&ei=mTk4VaLcE8LEogTumYFw&usg=AFQjCNGYTyHNYubzqC4_GyACHuRAY_1-Aw&bvm=bv.91427555,d.cGU. Consultado el 18 de mayo de 2015.

ROJAS AMANDI, Víctor Manuel. El concepto de derecho de Ronald Dworkin. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/246/art/art16.pdf>. Consultado el 19 de marzo de 2015.

RUIZ MARTÍNEZ, Esteban. *Los informes comerciales y el derecho a la información*. España. Editorial vLex. 2001. Disponible en:

http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:AR/Esteban+Ruiz+Mart%C3%ADnez/WW/vid/122081. Consultado el 18 de junio de 2016.

SANTOS FLORES, Israel. Derechos Humanos de los Contribuyentes. En Ferrer MacGregor, Eduardo. Martínez Ramírez, Fabiola. Figueroa Mejía, Giovanni A. (Coords). *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*. Tomo I. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3683/27.pdf>. Consultado el 18 de junio de 2016.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Información fiscal. Obligaciones fiscales. Personas morales. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/Paginas/default.aspx. Consultado el 20 de diciembre de 2016.

SOLER ROCH, María Teresa. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. España. 2011. Disponible en: <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>. Consultado el 13 de agosto de 2015.

VALTA, Matthias. National Report Germany. En Tax secrecy and tax transparency – the relevance of confidentiality in tax law. Kristoffersson, Eleonor. Lang, Michael y otros (Edits.). PL Acad. Research. Frankfurt am Main. 2013. Disponible en: <http://148.231.10.114:3018/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNjY1MTYyX19BTg2?sid=47de395c-aa4e-44c7-a81c-abfc806b5291@sessionmgr101&vid=3&format=EB&rid=1>. Consultado el 18 de enero de 2017.

Fuentes hemerográficas

BRAVO GILBERT, Sergio, Olmedo García, María del Pilar y Velázquez Bustamante, Agustín Manuel. Hacia una cultura de respeto a los derechos humanos en los servicios públicos municipales. Revista Aída. Ópera Prima de Derecho Administrativo. Núm. 15 Enero-Junio. México. 2014. Disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=aida&n=15>. Consultado el 15 de marzo de 2017.

DIARIO LA NACIÓN. Funcionarios y famosos en la lista negra de ARBA. Disponible en: <http://www.lanacion.com.ar/1505472-funcionarios-y-famosos-en-la-lista-negra-de-arba>. Consultado el 28 de enero de 2017.

ECO-NOMICAS. Servicio de noticias profesionales. Un juez ordenó eliminar datos falsos de un contribuyente en el sistema registral de AFIP. Argentina. Disponible en: http://eco-nomicas.com.ar/3199-un-juez-ordeno-eliminar-datos-falsos-de-un-contribuyente-en-el-sistema-registral-de-afip?upm_export=print. Consultado el 28 de febrero de 2016.

EL ECONOMISTA. Economía. México tiene la menor recaudación de la OCDE como porcentaje del PIB. Disponible en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Mexico-tiene-la-menor-recaudacion-de-la-OCDE-como-porcentaje-del-PIB-20170914-0052.html>. Consultado el 02 de febrero de 2018.

EL ECONOMISTA. Finanzas Públicas. Lista negra del SAT recauda 74 mdp. Disponible en: <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/04/05/lista-negra-sat-recauda-74-mdp>. Consultado el 02 de septiembre de 2015.

EL ECONOMISTA. Sector Financiero. SAT ha recuperado 28354 mdp de incumplidos y operaciones inexistentes. <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/SAT-ha>

recuperado-28354-mdp-de-incumplidos-y-operaciones-inexistentes-20160612-0039.html. Consultado el 02 de noviembre de 2017.

FERNÁNDEZ NÚÑEZ, Lissette. ¿Cómo analizar datos cualitativos? Revista Butlletí LaRecerca. Institut de Ciències de l'Educació. Universitat de Barcelona. Ficha 7, octubre, 2006. Disponible en: <http://www.ub.edu/ice/recerca/pdf/ficha7-cast.pdf>. Consultado el 26 de febrero de 2017.

HIGUERA ARIAS, Juan de la Cruz. *Buzón Tributario: Nuevo Ojo Fiscalizador del SAT*. Revista Foro Jurídico. Núm. 123. Diciembre 2013. Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/search*/buz%C3%B3n+tributario/WW/vid/480522223. Consultado el 15 de marzo de 2016.

INSTITUTO FEDERAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/nuevo/Propuesta%20de%20Ley%20General%20de%20PD%20PDF.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

LEONETTI, Juan Eduardo. El rol de los contribuyentes, responsables y terceros en el intercambio de información entre administraciones tributarias. Revista Díkaion, año 26, Vol. 21, núm. 2. Chía. Colombia. 2012. Disponible en <http://www.redalyc.org/pdf/720/72028686009.pdf>. Consultado el 08 de marzo de 2017.

LÓPEZ-BELLO MORENO, Alfonso I. y Pérez Sánchez, Miguel R. *Hacia una descentralización fiscal en México*. Revista el Mundo del Abogado. México. Núm. 143, marzo 2011. p. 8.

MIRANDA CAMARENA, Adrián Joaquín y Gómez Varela, Claudia Verónica. *Análisis y Evolución del Federalismo Hacendario Mexicano. (Sistema Nacional de Coordinación Fiscal)*. Revista Letras Jurídicas núm. 9 otoño 2009. Disponible en: http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4+jurisdiction:MX/%22coordinaci%C3%B

3n+fiscal%22/p2/WW/vid/69359129/graphical_version. Consultado el 28 de octubre de 2015.

MONTOYA FERNÁNDEZ, Lidana. El Juego de la Corte. Nexos. Octubre. 2015. Disponible en: <http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?tag=sat>. Consultado el 13 de marzo de 2017.

NOTICIAS DE QUERÉTARO. Información. Noticias. Incremento de recaudación del 65% por lista negra. Disponible en: http://www.noticiasdequeretaro.com.mx/informacion/noticias/22/87/_queretaro/2014/08/11/79730/incremento-de-recaudacon-del-65-por-lista-negra-jgg.aspx. Consultado el 02 de septiembre de 2015.

OLVEIRA, Dolores. *Fiscalización electrónica: una herramienta de control extremo para AFIP y las provincias*. El cronista. Economía. 2015. Disponible en: <http://www.cronista.com/economiapolitica/Fiscalizacion-electronica-una-herramienta-de-control-extremo-para-AFIP-y-las-provincias-20150713-0033.html>. Consultado el 15 de agosto de 2016.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel y Pérez Ramírez Nancy Jazmín. Los principios generales del derecho en materia tributaria y su importancia para la protección de los derechos humanos. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2014. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3611/6.pdf>. Consultado el 24 de abril de 2015.

PUCCINELLI, Oscar R. "El hábeas data a veinte años de su incorporación en la constitución argentina". *Revista de Derecho, Comunicaciones y Nuevas Tecnologías*. Argentina, núm. 13, enero – junio de 2015. Disponible en http://app.vlex.com/#WW/vid/582768266/graphical_version. Consultado el 18 de agosto de 2016.

PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Sala de prensa. Noticias nacionales. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/regionales/sedes/tabasco/noticias/07-01-14.html>. Consultado el 09 de febrero de 2015.

PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Sala de prensa. Noticias nacionales. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/regionales/sedes/tabasco/noticias/16-01-14.html>. Consultado el 09 de febrero de 2015.

PROPUESTA DE LEY GENERAL DE PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN POSESIÓN DE SUJETOS OBLIGADOS. Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos. p. 11. Disponible en: <http://inicio.ifai.org.mx/nuevo/Propuesta%20de%20Ley%20General%20de%20PD%20PDF.pdf>. Consultado el 27 de noviembre de 2015.

TORRES DOMÍNGUEZ, Guillermo. El secreto fiscal y los datos personales de contribuyentes incumplidos: ¿Información de interés público? Revista Praxis de la Justicia Administrativa, año IX, Núm. 21, 2017. Disponible en: <http://www.tfja.mx/investigaciones/abstracts/r20-art-4.html>. Consultado el 08 de marzo de 2017

TRANSPARENCIA Y PODER. IFAI defiende publicación de la lista negra del SAT. Disponible en: <http://www.transparenciaypoder.mx/ifai-defiende-publicacion-de-la-lista-negra-del-sat/>. Consultado 29 de noviembre de 2015.

Fuentes Jurisprudenciales

Registro No. 171883. Novena Época. Primera Sala. SJF XXVI. Julio de 2007. 272. Tesis. 1a. CXLIX/2007. Tesis Aislada. En Ortega Maldonado, Juan Manuel. Lecciones de derecho fiscal. Editorial Porrúa. México. 2012.

Tesis: II.3o.P. J/3 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, Reg. 2005477.

Tesis VII.2o.C. J/3 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2. P. 1106. R. 2003522.

Tesis P. LXVII/2011(9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. P. 535. R. 160589.

Tesis P./J. 74/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, Tomo X, Agosto de 1999. Reg. IUS. 193435.

Tesis P./J. 73/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, Tomo X, Agosto de 1999. Reg. IUS. 193558.

Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003. P. 6. Reg. IUS. 184291.

Tesis 41/97. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo V, Junio de 1997. P 43. R. 198403.

Tesis 1a. CXCVII/2011 (9a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2. P 1087. R. 160858.

Tesis P./J. 15/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXIX, abril de 2009, P. 1116. R. 1011910.

Tesis XXX.1o.1 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2. P 2016. R. 2001535.

Tesis XXX.1o.2 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2. P. 2018 R. 2001537.

Fuentes normativas

American convention on human rights. Organization of American States. Department of international Law. Disponible en: http://www.oas.org/dil/treaties_b-32_american_convention_on_human_rights.pdf. Consultado el 06 de febrero de 2017.

Carta Interamericana de Derechos Humanos.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución política del Estado libre y soberano de Baja California.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Americana sobre los derechos humanos.

Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 19.Dezember 1966.

Disponible en:

https://www.amnesty.at/de/view/files/download/showDownload/?tool=12&feld=download&sprach_connect=126. Consultado el 06 de febrero de 2017.

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California.

Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Organization of American States. Department of international Law. Disponible en:

http://www.oas.org/dil/treaties_b-32_american_convention_on_human_rights.pdf.

Consultado el 06 de febrero de 2017.

Resolución del Parlamento Europeo.

ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

Ilustración 1	227
---------------------	-----

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AFIP	Agencia Federal de Impuestos de Argentina
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIDH	Comisión Interamericana de Derechos Humanos
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
Corte IDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
EDOS	Empresas que Dedujeron Operaciones Simuladas
EFOS	Empresa que Factura Operaciones Simuladas
IFAI	Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos
INAI	Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ITAIPBC	Instituto de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California
LTAIPEBC	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Baja California
LTCAEBC	Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California
LFTAIPG	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Gubernamental
OCDE	Organización para la cooperación y desarrollo económico
PIB	Producto interno bruto
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TCAEBC	Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Listado de anexos

Anexo 1: Tesis Jurisprudenciales.....	194
Anexo 2: Operacionalización de las variables.....	224

ANEXOS

Anexo 1: Tesis Jurisprudenciales

Época: Novena Época

Registro: 193435

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo X, Agosto de 1999

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 74/99

Página: 5

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.

El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.". En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente

jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia, hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 74/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Notas:

Esta tesis contendió en la contradicción 4/2000-PL que fue declarada sin materia por el Tribunal Pleno, toda vez que sobre el tema tratado existen las tesis P./J. 24/2002, P./J. 25/2002, P./J. 23/2002 y P./J. 26/2002 que aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, junio de 2002, páginas 5, 81, 82 y 83 con los rubros: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO EXISTE VÁLIDAMENTE ENTRE UN CRITERIO SUSTENTADO POR EL TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CUANDO SE TRATA DE LA CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES ELECTORALES.", "LEYES ELECTORALES. LA ÚNICA VÍA PARA IMPUGNARLAS ES LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.", "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES." y "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SI RESUELVE RESPECTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA ELECTORAL O SE APARTA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL SUSTENTADO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL, INFRINGE, EN EL PRIMER CASO, EL ARTÍCULO 105, FRACCIÓN II, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y EN EL SEGUNDO, EL ARTÍCULO 235 DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.", respectivamente.

Al resolver el veinticinco de octubre de dos mil once la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

determinó “ÚNICO: Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, de rubros: “CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.” y “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.”, conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011.”

Época: Novena Época

Registro: 193558

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo X, Agosto de 1999

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 73/99

Página: 18

CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

La supremacía constitucional se configura como un principio consustancial del sistema jurídico-político mexicano, que descansa en la expresión primaria de la soberanía en la expedición de la Constitución, y que por ello coloca a esta por encima de todas las leyes y de todas las autoridades, de ahí que las actuaciones de estas deben ajustarse estrictamente a las disposiciones de aquella. En este sentido, más que una facultad, la supremacía constitucional impone a toda autoridad el deber de ajustar a los preceptos fundamentales, los actos

desplegados en ejercicio de sus atribuciones. Por tanto, si bien es cierto que los tres Poderes de la Unión deben observar la Ley Suprema, no puede afirmarse que por esta razón, las autoridades puedan, por sí y ante sí, en el ejercicio de funciones materialmente jurisdiccionales, examinar la constitucionalidad de sus propios actos o de los ajenos, toda vez que, al respecto, la propia Constitución consagra, en sus artículos 103 y 107, un medio de defensa expreso, por vía de acción, como es el juicio de amparo y lo encomienda, en exclusiva, al Poder Judicial de la Federación, sentando las bases de su procedencia y tramitación.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia, hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente

Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza.
Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 73/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Al resolver el veinticinco de octubre de dos mil once la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó “ÚNICO: Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, de rubros: “CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.” y “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.”, conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011.”

Época: Novena Época

Registro: 184291

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVII, Mayo de 2003

Materia(s): Administrativa

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronomía Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Época: Novena Época

Registro: 198403

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo V, Junio de 1997

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Tesis: P./J. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Época: Décima Época

Registro: 160858

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a. CXCVII/2011 (9a.)

EQUIDAD TRIBUTARIA. EL ANÁLISIS DE LA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES DEBE LIMITARSE A VERIFICAR QUE SEA RAZONABLE, SIN QUE PUEDA ESTUDIARSE A LA LUZ DE AQUELLA GARANTÍA.

Del desarrollo conceptual efectuado por este alto tribunal en torno a la garantía de equidad tributaria, se advierte que consistentemente ha sostenido que se refiere al trato igualitario de "los contribuyentes" que se encuentren en la misma situación legal, mas no en relación con la autoridad exactora. En efecto, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.", se sostuvo que "los contribuyentes" de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Posteriormente, en la tesis P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.", se expresó que la citada garantía se refiere al derecho de "todos los gobernados" de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, esto es, que no toda desigualdad de trato equivale a una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura sólo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. De los citados razonamientos no se aprecia que pueda desprenderse un criterio que haga exigible una equivalencia de trato entre el fisco y los contribuyentes, cuando uno y otros tengan algún derecho oponible entre sí. Posteriormente, al resolver el amparo en revisión 650/93, el Tribunal en Pleno sostuvo que el fisco y los causantes no pueden recibir un trato similar porque no son iguales, como tampoco lo son los fines que persiguen, ya que el fisco es una autoridad -parte activa en la recaudación de las contribuciones-, dotada de imperio para hacer cumplir sus determinaciones, siendo su actuación de interés público, pues lo

recaudado se destina al gasto público; en cambio, los causantes -parte pasiva en dicha relación- persiguen, como particulares, los fines que son propios de su interés. En el mismo tenor, no es aplicable el criterio contenido en la tesis 1a. CXXXVI/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 39, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN.", que establece que cuando se reclama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad, en virtud de que dicho criterio es aplicable únicamente a las comparaciones entre diversos grupos de contribuyentes, mas no a una comparación entre la autoridad como sujeto activo del impuesto, y el causante como sujeto pasivo. Lo anterior no quiere decir que cuando el fisco y los causantes tengan un derecho oponible entre sí, esto es, cuando se ubiquen en una situación análoga de reciprocidad, cualquier trato diferenciado esté permitido, debido a que este alto tribunal ha sostenido que la ley no debe establecer distinciones arbitrarias, sino que la diferencia de trato debe ser razonable. Por tanto, cuando se aduzca un trato diferenciado entre el tratamiento que da la ley a la autoridad fiscal y al contribuyente, la autoridad jurisdiccional debe limitarse a verificar que la diferencia de trato sea razonable.

Amparo directo en revisión 453/2011. Grupo Industrial Omega, S.A. de C.V. 18 de mayo de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Rosa María Rojas Vértiz Contreras.

Época: Novena Época

Registro: 1011910

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Apéndice de 2011

Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN

Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 618

Página: 1761

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia –inmanente al gasto público–, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008.—Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión.—12 de mayo de 2008.—Once votos.—Ponente: José Fernando Franco González Salas.—Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 15/2009, la tesis jurisprudencial que antecede.—México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, página 1116, Pleno, tesis P./J. 15/2009; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, agosto de 2008, página 327.

Época: Décima Época

Registro: 2001535

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2

Materia(s): Constitucional

Tesis: XXX.1o.1 A (10a.)

Página: 2016

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD.

Con motivo de la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el diez de junio de dos mil once en el Diario Oficial de la Federación, se rediseñó la forma en que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad, por lo que ahora todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados

internacionales de los que aquél es parte, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Por ello, cuando en el juicio contencioso administrativo se aduzca que una norma aplicada en el acto cuya nulidad se demanda transgrede algún principio contenido en la Constitución Federal, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede válidamente omitir su estudio bajo el argumento de que las cuestiones de inconstitucionalidad están reservadas al Poder Judicial de la Federación. Esto es así, porque en la jurisprudencia 1a./J. 18/2012 (10a.), de rubro: "CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD (REFORMA CONSTITUCIONAL DE 10 DE JUNIO DE 2011).", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que en el sistema jurídico mexicano actual, los juzgadores nacionales, tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, con la limitante de que éstos (entre los que se ubican analógicamente los que integran los tribunales administrativos), no pueden declarar la inconstitucionalidad de normas generales, pero sí deberán inaplicarlas cuando consideren que no son conformes con la Constitución o con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, por lo que se concluye que el órgano jurisdiccional mencionado está obligado a efectuar el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL TRIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 158/2012. Juana Quiroz Hernández. 15 de marzo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Alvarado Servín. Secretarios: Jorge Luis Ramos Delgado y Dulce María Guadalupe Hurtado Figueroa.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 336/2013, de la que derivó la tesis jurisprudencial 2a./J. 16/2014 (10a.) de título y

subtítulo: "CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO."

Época: Décima Época

Registro: 2001537

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: XXX.1o.2 A (10a.)

Página: 2018

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SI OMITE PRONUNCIARSE SOBRE LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE PIDA LA INAPLICACIÓN DE PRECEPTOS LEGALES CONSIDERADOS CONTRARIOS A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 50 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Con anterioridad a la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, se entendía que sólo los órganos del Poder Judicial de la Federación estaban facultados para ejercer el control de constitucionalidad, a través de los medios establecidos en el artículo 103, fracción I, de la propia Carta Magna y, por ello, era imposible que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronunciara respecto a los argumentos donde se le solicita inaplicar un precepto legal por estimarlo contrario a la Constitución Federal. No obstante, en virtud de la mencionada reforma se autoriza el control difuso, en el que los Jueces del orden común (entre los que se ubican analógicamente los que

integran los tribunales administrativos), tienen obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado Mexicano es parte. Por tanto, en concordancia con la jurisprudencia 1a./J. 18/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD (REFORMA CONSTITUCIONAL DE 10 DE JUNIO DE 2011).", en relación con lo previsto en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se concluye que en el sistema jurídico mexicano actual, el mencionado tribunal está facultado y obligado a pronunciarse sobre los argumentos que se hagan valer en asuntos de su conocimiento donde se pida la inaplicación de preceptos legales considerados contrarios a la Constitución Federal, en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que no podrá hacer declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente están facultados para ello los Jueces constitucionales. Por tanto, en caso de proceder en los términos señalados, dicho órgano viola el principio de congruencia contenido en el citado artículo 50.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL TRIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 158/2012. Juana Quiroz Hernández. 15 de marzo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Alvarado Servín. Secretarios: Jorge Luis Ramos Delgado y Dulce María Guadalupe Hurtado Figueroa.

Época: Décima Época

Registro: 2006463

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III

Materia(s): Común

Tesis: I.1o.A.70 A (10a.)

Página: 2236

SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO. DEBE NEGARSE CUANDO SE SOLICITE CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA PUBLICACIÓN DE LOS NOMBRES DE CONTRIBUYENTES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El listado de contribuyentes a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tiene por objeto, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales, centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través del tráfico de comprobantes fiscales y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de aquellos con quienes realicen operaciones, a fin de que quienes hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes fue verídica, destruyendo así la presunción de inexistencia. Por tanto, no es posible conceder la medida cautelar en el amparo contra sus efectos y consecuencias, porque de hacerlo, se afectaría el interés social, pues se privaría a los contribuyentes que realizan operaciones con quienes aparecen en la lista de su derecho a la información, del derecho a aclarar su situación fiscal y, en su caso, de autocorregirse.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 67/2014. Gastronomía Itala Especializada, S.A. de C.V. 3 de abril de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretaria: Jazmín Bonilla García.

Nota:

La presente tesis aborda el mismo tema que las sentencias dictadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, el propio Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en los recursos de queja 18/2014 y 24/2014, y en los amparos en revisión 68/2014, 73/2014 y 65/2014, respectivamente, que fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 77/2014, resuelta el 18 de junio de 2014 por la Segunda Sala de la que derivó la tesis de título y subtítulo: "SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", así como las denuncias relativas a las contradicciones de tesis 141/2014 resuelta por la Segunda Sala el 25 de junio de 2014, así como la contradicción de tesis 155/2014 resuelta por la Segunda Sala el 13 de agosto de 2014, las cuales fueron declaradas sin materia al estimarse que ya existe la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

La presente tesis aborda el mismo tema que las sentencias dictadas por el Quinto y Décimo Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito en los recursos de queja 28/2014 y 29/2014, respectivamente, que fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 8/2014, resuelta por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito el 27 de octubre de 2014, la cual fue declarada sin materia al estimarse que ya existe la jurisprudencia 2a./J. 88/2014 (10a.) que resuelve el mismo problema jurídico.

Esta tesis se publicó el viernes 16 de mayo de 2014 a las 11:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época

Registro: 2007347

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 10, Septiembre de 2014, Tomo I

Materia(s): Común

Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.)

Página: 858

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y

contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis 77/2014. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 18 de junio de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales; votó con salvedad José Fernando Franco González Salas. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Oscar Vázquez Moreno.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al resolver las quejas 18/2014 y 24/2014, y el diverso sustentado por el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la queja 30/2014.

Tesis de jurisprudencia 88/2014 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de julio de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 5 de septiembre de 2014 a las 9:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 8 de septiembre de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Época: Décima Época

Registro: 2007333

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III

Materia(s): Común

Tesis: IV.3o.A.38 A (10a.)

Página: 1969

SUSPENSIÓN EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE OTORGARLA CONTRA LA PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES EN LAS LISTAS REFERIDAS EN LOS ARTÍCULOS 69 Y 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI ÉSTOS SE RECLAMAN COMO AUTOAPLICATIVOS.

El artículo 148 de la Ley de Amparo prevé que en los juicios de amparo en los que se reclame una norma general autoaplicativa, sin señalar un acto concreto de aplicación, la suspensión se otorgará para impedir sus efectos y consecuencias en la esfera jurídica del quejoso. De lo anterior se colige que, a fin de proveer sobre dicha medida cautelar, es necesario dilucidar previamente si la norma reclamada reviste el carácter de autoaplicativa y, por ende, si desde que entra en vigor produce el efecto y la consecuencia susceptibles de suspenderse. Así, una vez cumplidos los demás requisitos, como que no se afecte al orden público ni se

ocasiona perjuicio al interés social, habrá de otorgarse la suspensión en los términos señalados en el referido precepto. De ahí, cuando el quejoso reclama como autoaplicativos los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal de la Federación y solicita la suspensión para que no se publiquen sus datos como contribuyente en las listas aludidas en estos dispositivos legales, resulta necesario dilucidar si en relación con la medida cautelar existen elementos que, al menos a priori, revelen que los efectos y consecuencias de las normas fiscales se materializan incondicionalmente. En estas condiciones, si para ubicarse en los supuestos de publicación de datos de contribuyentes deben actualizarse diversos actos condición, como la existencia de créditos firmes, determinados o condonados, sentencias condenatorias referentes a la comisión de un delito fiscal, entre otros o, en su caso, que se hubiese notificado al contribuyente en el buzón tributario a fin de hacer de su conocimiento que se detectó la emisión de comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes, sin desvirtuar esta presunción a través del procedimiento respectivo, resulta inconcuso que, respecto de la suspensión solicitada, las normas tributarias referidas no tienen el carácter de autoaplicativas, puesto que sus efectos y consecuencias están supeditados a la realización de diversas conductas, tanto de los particulares como de las autoridades fiscalizadoras. Por tanto, al no materializarse la publicación de datos en las listas indicadas por la sola entrada en vigor de los artículos que las establecen ni por el solo hecho de estar inscrito el quejoso en el Registro Federal de Contribuyentes, es improcedente otorgar la suspensión solicitada.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 61/2014. Red de Medios Empresariales, S.A. de C.V. 31 de marzo de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Gerardo Álvarez del Castillo, secretario de tribunal autorizado para desempeñar las funciones de Magistrado,

en términos del artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Secretario: Jesús Rosales Ibarra.

Esta tesis se publicó el viernes 29 de agosto de 2014 a las 8:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época

Registro: 2008375

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 15, Febrero de 2015, Tomo II

Materia(s): Común

Tesis: PC.IV.A. J/10 A (10a.)

Página: 2106

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y LAS CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es improcedente conceder la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del numeral citado, consistentes en la omisión de publicar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria los datos del contribuyente, como son el nombre, la denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes, en términos del propio precepto, porque de hacerlo se afectaría el interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, acorde con el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues se generaría un mayor perjuicio a la sociedad porque, por un lado, con la publicación de los indicados datos básicos se busca proteger el patrimonio de los ciudadanos, ya que éstos no estarían en

aptitud de conocer con quiénes pudiera ser riesgoso contratar y, por otro, se reprimiría una medida que busca propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 9/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 5 de diciembre de 2014. Mayoría de dos votos de los Magistrados Sergio Javier Coss Ramos y Luis Alfonso Hernández Núñez. Disidente: Jorge Meza Pérez. Ponente: Sergio Javier Coss Ramos. Secretario: Noel Israel Loera Ruelas.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver la queja 64/2014, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver la queja 41/2014.

Esta tesis se publicó el viernes 6 de febrero de 2015 a las 9:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 9 de febrero de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Anexo 2: Informantes especialistas en el tema

Primer Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Primer Tribunal Colegiado.

Segundo Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Segundo Tribunal Colegiado.

Tercer Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Tercer Tribunal Colegiado.

Cuarto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Cuarto Tribunal Colegiado.

Quinto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Quinto Tribunal Colegiado.

Sexto Tribunal Colegiado del Decimoquinto Circuito.

- Magistrados y Secretarios proyectistas del Sexto Tribunal Colegiado.

Anexo 3: Formato para entrevista



Proyecto de tesis doctoral:

“El derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes”.

Anexo 1:

Instrumento de levantamiento de información cualitativa sobre “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes” en Baja California.

Contenido:

Entrevista sobre “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”, que se realiza a

Autor: Mtro. Pedro Luis Rodríguez Rivas

Entrevista sobre “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”.

La presente entrevista se realiza con motivo de la investigación doctoral denominada “El derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes”, estando ubicados en las instalaciones de los Tribunales Colegiados del Decimoquinto Circuito del Poder Judicial de la Federación, ubicados en Calle del Hospital S/N, Centro Cívico, en la ciudad de Mexicali, Baja California.

A continuación, se procede a entrevistar a

—

Introducción. En los últimos años el Servicio de Administración Tributaria (SAT) se ha encargado de recolectar la mayor cantidad de información posible respecto de los contribuyentes, inclusive se ha informado a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) sobre solicitudes de información que ha hecho el SAT a centros deportivos, Bancos y aerolíneas a efecto de que estas informen el nombre y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de sus principales clientes y en su caso, la cantidad mensual de flujo que manejan con ellos.

Con motivo de lo anterior surgen las siguientes dudas:

1. ¿Considera Usted legal el hecho de que el SAT realice solicitudes de información a terceros a efecto de verificar los ingresos de sus contribuyentes aún y cuando no se estén ejerciendo formalmente facultades de comprobación?
2. ¿Considera Usted que la legislación actual es adecuada a efecto de proteger la información personal de los contribuyentes?

3. En caso de que el SAT hiciera mal uso de la información personal de un contribuyente ¿Qué puede hacer el afectado?
4. ¿Considera Usted que las disposiciones tributarias emitidas con posterioridad a las reformas constitucionales de 2011, van en concordancia con el nuevo reconocimiento a los Derechos Humanos? _____ Porqué.
5. ¿Considera usted que las personas jurídicas pudieran ser susceptibles de derechos humanos?
6. ¿Qué figuras o procedimientos fiscales considera Usted que podrían no ir en armonía con el nuevo reconocimiento a los Derechos Humanos?
7. En el caso de la materia tributaria ¿Cómo podemos ponderar entre el interés social, orden público y el derecho a la privacidad de la información personal?
8. Desde su punto de vista, ¿la Contabilidad electrónica pudiera vulnerar el derecho a la privacidad de la información personal o algún otro derecho?
9. ¿Cuál es su opinión respecto a los amparos interpuestos por contribuyentes en contra de la obligación de enviar la Contabilidad electrónica?
10. Desde su perspectiva, ¿la publicación de la lista negra del SAT vulnera el derecho a la protección de los datos personales o algún otro derecho?
11. En caso de que un contribuyente considere que su información personal fue publicada injustamente en la lista negra del SAT, ¿Qué puede hacer para defenderse?
12. En países como Argentina y Colombia existe una figura denominada “hábeas data”, el cual consiste en una sub especie de amparo que se encarga exclusivamente de violaciones a la protección de la información personal

¿Considera que en México necesitamos una figura específica para proteger los datos personales de los contribuyentes?

13. ¿Considera Usted que sea necesario elaborar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que se garantice la protección de los datos personales de los contribuyentes?

14. En caso de realizarse una modificación al Código Fiscal Federal, ¿Cree Usted que el SAT pueda llevar a cabos sus facultades de fiscalización garantizando el derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes?

15. ¿Conoce algún precedente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) donde se haya pronunciado respecto de los derechos humanos de los contribuyentes?

16. ¿Qué recomendación pudiera hacer a efecto de analizar a fondo el derecho humano a la protección de la información personal de los contribuyentes?

Anexo 3: Operacionalización de las variables

No.	Objetivo	Hipótesis	Tipo o clase de hipótesis	Técnica de Investigación		Tipo o clase de Técnica de campo	Tipo o clase de variable	Operacionalización de las hipótesis		Ítems
				Docum ental	Cam po			Variable X	Variable Y	
	Verbo infinitivo sujeto complemento	Unidad de análisis variables elementos lógicos	Descriptivas Estadísticas Dependencia causal Nula Alternativa			Entrevista Censo Muestra Observación	Independent Controlada Hipotética Atributivas Continuas Estímulo Cualitativas			
1.	Establecer cuál es la corriente epistemológica y filosófica más adecuada para analizar cuáles son los Derechos Humanos de los Contribuyentes y su posible contravención a través de las figuras fiscales denominadas como "Contabilidad Electrónica" y "Lista de contribuyentes incumplidos".	El Neo constitucionalismo es la corriente epistemológica y filosófica más adecuada para analizar cuáles son los Derechos Humanos de los Contribuyentes y su posible contravención a través de las figuras fiscales denominadas como "Contabilidad Electrónica" y "Lista de contribuyentes incumplidos".	Descriptiva	x						
	Demostrar que el hombre necesita la protección del Estado para	Para que el hombre pueda desarrollarse plenamente en sociedad es	Descriptiva	x						

1.2	desarrollarse plenamente en sociedad, y así mismo el Estado para subsistir requiere que sus gobernados contribuyan a sus gastos.	necesaria la protección del Estado, el cual a su vez no podría subsistir sin las contribuciones que realizan sus gobernados.								
1.3	Demostrar que la reforma constitucional de 2011 debe influir en el actuar del SAT y que dicha institución está obligada a interpretar las leyes fiscales de la forma que más beneficie a las personas.	La reforma constitucional de 2011 debe influir en el actuar del SAT, ya que dicha institución está obligada a interpretar las leyes fiscales de la forma que más beneficie a las personas.	Descriptiva	x						
1.4	Destacar el hecho de que la reforma constitucional de 2011 trajo consigo el nacimiento de los derechos humanos de los contribuyentes y con ello la extinción de las denominadas garantías tributarias.	La reforma constitucional de 2011 trajo como consecuencia la extinción de las garantías tributarias y el nacimiento de los derechos humanos de los contribuyentes.	Descriptiva	x						
1.4.1	Identificar cuáles son las garantías tributarias que se encontraban en el artículo 31, fracción	Con la reforma constitucional de 2011, las garantías tributarias contenidas en el	Descriptiva	x						

	IV de la CPEUM, y que con motivo de la reforma constitucional de 2011, se transformaron en derechos humanos de los contribuyentes.	artículo 31, fracción IV, de la CPEUM se transformaron en derechos humanos de los contribuyentes.								
1.4.2	Identificar cuáles son los nuevos derechos humanos de los contribuyentes que se adquirieron con motivo de la reforma constitucional de 2011.	Con la reforma constitucional de 2011, se adquirieron nuevos derechos humanos atribuibles a los contribuyentes.	Descriptiva	x						
2	Realizar un estudio de Derecho Comparado a fin de investigar la problemática a estudiar desde la perspectiva de otro sistema jurídico y determinar cómo lidian ellos con dicho problema, a fin de buscar una posible solución y aplicarla al sistema mexicano.	El estudio de otros sistemas jurídicos contemporáneos enriquece la investigación y puede servir para buscar una solución al problema al importar e incorporar alguna figura jurídica extranjera al derecho interno.	Descriptiva	x						
2.1	Analizar qué países resultan más adecuados para	El estudio comparativo permitirá analizar								

	realizar un estudio de Derecho Comparado en el que se confronte el sistema jurídico mexicano y el de dichos países.	qué tipo de tratamiento dan otros países a los datos personales de los contribuyentes; así mismo, se buscará identificar si en dichos países existen figuras similares a la "Contabilidad Electrónica" y la "Lista de contribuyentes incumplidos".	Descriptiva	x						
2.2	Determinar cómo ha influido la globalización y el Derecho Comparado en los cambios recientes que se han realizado al sistema jurídico mexicano.	Los derechos humanos se han ido internacionalizando con motivo de la globalización, ciertamente en México las últimas reformas constitucionales han sido llevadas a cabo con motivo de la influencia que ha ido ejerciendo el derecho internacional.	Descriptiva	x						

Ilustración 1