

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL SECRETO
FISCAL EN BASE AL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA
TRIBUTARIA Y AL DERECHO FUNDAMENTAL DE ACCESO A LA
INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL**

**TRABAJO TERMINAL QUE
PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
MAESTRO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTA:

KARINA GARCÍA ARELLANO

ENSENADA, BAJA CALIFORNIA

OCTUBRE DE 2013

Dedicado especialmente a mi esposo, a Cristiane Regina y a la bebé que viene en camino, quienes me hacen creer que todo esfuerzo siempre será valioso.

Sin ellos, nada de esto sería posible.

Agradezco a la Universidad Autónoma de Baja California (UABC), a la Facultad de Ciencias Administrativas y Sociales, a los docentes que nos compartieron su experiencia y sabiduría y, en especial, a mi director de tesis, el Dr. Alejandro Sánchez Sánchez, por todo el apoyo recibido.

Gracias al Sindicato de Profesores Superación Universitaria (SPSU) por la beca otorgada, con lo cual hicieron realidad este sueño.

Gracias a mi familia, especialmente, a mi madre y hermana Lizbeth, por apoyarme en todo momento, supliéndome en mis tareas de madre.

Gracias Dios, por protegerme siempre.

CONSTANCIA DE APROBACIÓN

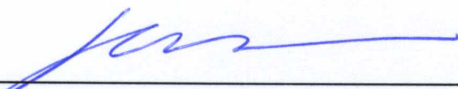


Director: Dr. Alejandro Sánchez Sánchez

Aprobado por los integrantes del Sínodo:



Dra. Gloria Aurora De las Fuentes Lacavex



Dra. Sheila Delhumeau Rivera

Índice

Página

Capítulo primero. El derecho fundamental de acceso a la información pública y el principio de transparencia tributaria.

1.1. Antecedentes y conceptos.....	1
1.2. Marco normativo del derecho de acceso a la información tributaria.....	14
1.2.1. Obligación del Estado de dar acceso a la información.....	22
1.2.2. Límites al derecho de acceso a la información.....	25
1.2.2.1. Información reservada.....	26
1.2.2.2. Información confidencial (datos personales).....	28
1.3. Marco normativo de la transparencia tributaria.....	31
1.3.1. Asistencia al contribuyente.....	35
1.3.2. Transparencia de la autoridad tributaria.....	40

Capítulo segundo. El secreto fiscal.

2.1. Antecedentes y conceptos.....	44
2.2. Regulación del secreto fiscal en la legislación vigente.....	51
2.2.1. El secreto fiscal en el Código Fiscal de la Federación.....	51
2.2.2. El secreto fiscal en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.....	54
2.3. El secreto fiscal y los derechos que preserva.....	56
2.4. El secreto fiscal y la apertura.....	57

Capítulo tercero. Retos de la transparencia tributaria en México.

3.1. Armonización de las normas tributarias con la garantía constitucional de acceso a la información y la protección de datos personales.....	62
3.2. Desafíos de la transparencia tributaria.....	65

Conclusiones.....	70
--------------------------	-----------

Fuentes consultadas.....	76
---------------------------------	-----------

Introducción

Toda sociedad que se tilde de ser democrática debería de considerar a la transparencia tributaria y al derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental como piezas claves de “un buen gobierno”. En el mundo globalizado en que vivimos actualmente, donde las tecnologías de la información imperan, el hecho de que los ciudadanos exijan el estar enterados acerca de las gestiones gubernamentales en materia fiscal se ha vuelto necesaria e indispensable. Con la entrada en vigor de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (en adelante LFTAIPG), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2002, y con la reforma al artículo 6o. de nuestra Constitución Política, del año 2007, el derecho de acceso a la información gubernamental junto con la transparencia tributaria, han tomado una importancia evidente. Tanto es así que, el derecho de acceso a la información, como derecho fundamental, implica que para conocer la información en manos de la autoridad fiscal, el solicitante no necesita acreditar un interés jurídico, así se advierte del artículo 6o. de nuestra Constitución Política¹, siendo el llamado “secreto fiscal” la única excepción fiscal al citado derecho, como lo analizaremos más adelante, pieza fundamental de esta investigación.

Desafortunadamente, en México, hablar de transparencia tributaria resulta “poco llamativa” y hasta en cierto modo, tedioso para los juristas nacionales. Existe una escases de doctrina seria y novedosa acerca del tema, se podría considerar que hablar de cuestiones fiscales se ha vuelto un tabú, un asunto que no debe ser tocado. Sin embargo, no podemos dejar de lado que, en épocas recientes, cada vez se habla más del tema, resultando imperioso profundizar en él.

¹ El artículo 6º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción III, sanciona lo siguiente: “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*”.

Los gobernados o contribuyentes exigen transparentar el sistema fiscal mexicano. Creemos que con esto, se propiciaría la confianza del contribuyente, haciéndolos partícipes, conscientes de la importancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo cual no se logra con información coartada o reservada, donde el contribuyente no tiene la certeza hacia donde se dirigen sus contribuciones, en qué lugar del gasto público recaen, si la tributación realmente es equitativa y corresponde a la verdadera capacidad contributiva de las personas, y sobre todo, el uso que las autoridades fiscales dan a sus facultades discrecionales, ubicando los intereses de unos cuantos sobre el llamado interés público². Cabe señalar que el concepto de interés público más arraigado dentro de los juristas es el que nos da el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), donde nos dice que el interés público es “el conjunto de pretensiones relacionadas con las necesidades colectivas de los miembros de una comunidad y protegidas mediante la intervención directa y permanente del Estado”³.

Es así entonces que, si se le otorgan herramientas a los gobernados, éstos podrán sentirse parte del sistema democrático del Estado, redundando en una mayor confianza y por ende, en mayor cumplimiento legal. Así lo dice la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al considerar al derecho de acceso a la información, como una garantía para ejercer el control democrático de las gestiones estatales de forma que los gobernados puedan cuestionar, indagar y considerar si está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas⁴.

² El concepto de interés público ha ido evolucionando conforme se han interpretado los derechos fundamentales, en términos prácticos, el interés público se considera como aquel que proporciona un equilibrio de valores a una sociedad determinada. Véase nota 27.

³ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 1996, t. III, p. 1779

⁴ La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en su sentencia del *Caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, de fecha 19 de septiembre de 2006, en su numeral 86, señala textualmente lo siguiente: “86. En este sentido, el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo

El punto central del presente trabajo de investigación es llevar a cabo un análisis sobre la constitucionalidad del llamado “secreto fiscal”, como éste está relacionado con la transparencia tributaria y con el derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental. Desde mi punto de vista, el tema del “secreto fiscal”, ha sido una de las áreas donde los legisladores no han cumplido con las exigencias del artículo 6o. de la Carta Magna, provocando con ello incertidumbre y un velo de opacidad en las actuaciones de las autoridades hacendarias.

El artículo 69, del Código Fiscal de la Federación (en adelante como CFF), donde se estipulada la “reserva absoluta” aplicada a la información en posesión de las autoridades fiscales, obstaculiza el derecho fundamental de acceso a la información, tampoco permite conocer si las autoridades hacendarias cumplen con los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez, que debe regir en toda dependencia que administre recursos públicos.⁵

Es así que, en toda sociedad democrática, las autoridades fiscales deben presumir que toda la información en poder del gobierno debe de considerarse de carácter público y que únicamente podrá ser considerada como reservada en casos excepcionales por razones de interés público. Es entonces a todas luces que, en contravención con el artículo 6o. de la Constitución Política Mexicana, el

su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas. El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación en la gestión pública, a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso”. La sentencia completa está disponible en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_151_esp.pdf, consultado el 1 de mayo de 2013.

⁵ El artículo 134 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su primer párrafo, señala que “Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados”.

artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, establece una regla general de reservar toda la información en posesión de las autoridades fiscales, en la cual se admiten ciertas excepciones, es decir, que dicho artículo 69, del CFF, permite excepciones al derecho de acceso a la información pública en evidente violación al comentado artículo constitucional, como se profundizará en el apartado correspondiente.

Basta con señalar un debate reciente ocurrido en nuestro país, y que por su relevancia, llegó a nuestro máximo órgano jurisdiccional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para confirmar lo antes dicho. Me refiero a la estrategia jurídica diseñada por Fundar, Centro de Análisis e Investigación, Asociación Civil⁶. Dicha asociación solicitó al Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) la información relativa a los créditos fiscales cancelados de manera masiva en el año 2007, los cuales representan un monto total de 73 mil 960 millones de pesos. Dicha petición fue negada por el SAT, fundando su actuar en el multicitado artículo 69, del CFF. Ante esa respuesta, Fundar promueve un amparo indirecto ante el Poder Judicial de la Federación donde lo insta a declarar sobre el concepto del secreto fiscal, mismo que data desde el 31 de diciembre de 1981, y el cual, según Fundar, se encuentra rebasado y no cumple con las exigencias del artículo 6o. Constitucional, ni con los avances que ha tenido la normatividad nacional e internacional en materia de transparencia y acceso a la información en la última década.⁷

⁶ Se recomienda la lectura de la estrategia jurídica realizada por Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A.C., en relación con el amparo indirecto interpuesto en contra de la reserva de información por el llamado “secreto fiscal”, disponible en <http://www.fundar.org.mx>

⁷ Avalos Capín, Jimena, “La culminación del caso opacidad en el SAT: una oportunidad desperdiciada”, en *El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea*, 12 de julio de 2012, disponible en <http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2021>, consultado el 13 de marzo de 2013.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN), en una sesión que comenzó el 9 de julio del 2012 y que se extendió al día siguiente, estudió el amparo en revisión 699/2011, cuyo proyecto de sentencia estaba a cargo de la ponencia del ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.⁸

El ministro Zaldívar inauguró la sesión manifestando que el asunto que les competía era de una “enorme relevancia” para el país porque tiene que ver con los límites del secreto fiscal, la discrecionalidad de las autoridades fiscales y la transparencia tributaria. El proyecto del ministro Zaldívar orientó la discusión en torno a dos ejes principales: primero, se estudió la constitucionalidad de la reserva contenida en el artículo 69 del CFF, y segundo, se proponía discutir la legalidad y constitucionalidad del acto de aplicación, es decir, determinar si la información solicitada sobre los referidos créditos fiscales cancelados debía ser o no revelada por el SAT. Respecto del primer tema, que es el que nos interesa en el presente documento, el proyecto del ministro Zaldívar reconoció que el derecho a la información debe estar sometido a un régimen limitado de excepciones en el que la apertura de la información es la regla y la reserva es la excepción.⁹ Dicho ministro, considera importante hacer una distinción sobre cual información deberá estar comprendida dentro de la reserva del artículo 69 del CFF y cual no. Un punto interesante que señalaba el ministro ponente era que, la expresión “reserva absoluta” comprendida en el anterior artículo, debe interpretarse en el sentido que sólo protege los datos personales de los contribuyentes y que sólo se vuelve absoluta cuando no ha sido superada por razones de interés público.

La interpretación del ministro Zaldívar es un avance ya que les indica a las autoridades tributarias que hay una manera correcta de considerar esta reserva (para datos personales, a menos de que pueda ser superada por las llamadas razones de interés público) y una manera incorrecta (cuando se usa de manera

⁸ Se puede consultar la versión taquigráfica de dicha sesión del 9 de julio del 2012, disponible en http://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/09072012PO.pdf, consultado el 1 de mayo de 2013.

⁹ Avalos Capín, Jimena, *op. cit.*, nota 7.

indiscriminada para negar información que no cabe dentro de esta hipótesis, como es la actual práctica sistemática del SAT)¹⁰

Por su parte, para el ministro José Ramón Cossío Díaz, en su voto particular, manifestó que:

El artículo 69 (del CFF) es inconstitucional, no porque se refiera a información confidencial, sino porque no prevé ni remite al mecanismo o procedimiento mediante el cual debe establecerse el secreto como criterio de causa; como la razón que permitiría a la autoridad realizar el procedimiento de evaluación para reservar la información de manera temporal.

En otra parte, del mismo voto particular del ministro Cossío, se puede leer lo siguiente:

El secreto fiscal no puede permitir a la autoridad de manera automática considerar cierta o toda la información como reservada permanentemente, pues el secreto de ninguna manera exime a la autoridad de realizar la evaluación en los casos concretos para establecer la temporalidad de la reserva (...) La inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, por tanto, deriva de que el mismo permite a la autoridad prescindir de realizar el análisis del acto concreto y justificar en una causal genérica y de manera prácticamente automática, la excepción al principio de máxima publicidad estableciendo en la fracción I del artículo 6 constitucional, como máxima interpretativa de todo acceso a la información en manos de la autoridad. El artículo 69 permite lo anterior al invertir la regla constitucional de acceso y máxima publicidad por la de reserva absoluta, automática y permanente, con base en una causal que a mi juicio es genérica (...) Estimo que el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 6 fracción I, constitucional, por permitir una consideración de reserva automática y permanente (...) La autoridad no puede en automático considerar dicha información como un bloque genérico de reserva permanente, sino que, aun con la lista de excepciones, debe realizar un examen de ponderación de interés público para poder justificar la reserva temporal de esta información.

Mientras tanto, el ministro Juan N. Silva Meza, en su voto particular, deduce lo siguiente sobre la constitucionalidad del artículo 69 del CFF:

Desde mi perspectiva, el precepto no puede encontrar una interpretación que salve su constitucionalidad ya que clasifica como información absolutamente reservada todas 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. A pesar de que se persigue un interés estatal relevante y justificado constitucionalmente, se trata de una reserva de información que no es idónea por ser sobre inclusiva y que además no es proporcional al existir medios menos

¹⁰ *Ídem*

restrictivos del derecho de acceso a la información para adelantar la secrecía fiscal. En efecto, la reserva absoluta no es idónea ya que, se trata de una reserva absoluta para determinado tipo de información, sin que sea posible que se pueda analizar caso por caso si la misma es o no susceptible de ser entregada. Un derecho de acceso a la información efectivo, parte de la base de que no pueden existir criterios genéricos o absolutos de reserva a la información pública en poder de los órganos estatales (...) Es esta clasificación de absoluta reserva la que es contraria al artículo 6º constitucional, puesto que califica ex ante la naturaleza de la información e impide su entrega a pesar de que la misma sea pública y por ende accesible al solicitante (...) al establecer el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación un mandato de reserva absoluta respecto de información referida de manera genérica, vulnera el principio de máxima publicidad previsto en el artículo 6º constitucional, pues no solamente convierte a la secrecía en regla general en una dimensión cuantitativa y temporal, sino que además anula cualquier supuesto de acceso respecto de esta información.¹¹

El balance final de esa discusión fue que los ministros de la SCJN, salvo tres de ellos, consideran que el artículo 69 del CFF y la expresión de “absoluta reserva” que ahí se contiene, puede ser aplicado de manera inconstitucional por las autoridades hacendarias o incluso sostienen que definitivamente contravienen el mandato constitucional (en este punto fueron coincidentes, como ha quedado plasmado, los ministros Cossío y Silva). Aun así, aunque el Pleno confirmó la constitucionalidad del artículo 69 del CFF, quedó claro que ese artículo no puede ser interpretado como un paraguas genérico que permita al SAT negar toda la información que maneja sino que sólo puede ser aplicado para salvaguardar los datos personales (de los cuales sólo gozan las personas físicas), datos personales que ya son protegidos de manera adecuada por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental que además es especial en la materia.

¹¹ Los votos particulares antes referidos, en su texto completo, así como el engrose, están disponibles en: <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/Detallepub.aspx?AsuntoID=132394&SinBotonRegresar=1>, consultado el 11 de mayo de 2013.

Es preciso comentar que dicho litigio estratégico sembró la semilla de la incertidumbre¹², lo que nos hizo razonar acerca de la pertinencia de contar con una figura como la del secreto fiscal, lo que sin duda ha traído como consecuencia una mayor profundidad en el tema y una materia de estudio.^{13 14} Bajo esa premisa, el presente trabajo de investigación se vincula a profundizar en el tema, independientemente de la resolución tomada por nuestra Suprema Corte, se hará un análisis profundo del secreto fiscal, buscando encontrar su justificación, sus alcances y como éste, podría encontrarse vulnerando nuestra Carta Magna.

En base a lo anterior, hace que nos planteemos las siguientes interrogantes: ¿cuál es la justificación de la existencia del secreto fiscal? Responder esta pregunta es comprender cuál es el motivo o justificación que planteó el legislativo al momento de insertar en el Código Fiscal de la Federación, un artículo donde se habla acerca de la reserva absoluta que deben tener las autoridades fiscales en relación con la información concerniente a los contribuyentes, pero ¿hasta dónde llega dicha reserva? ¿la reserva absoluta es una facultad discrecional? Al considerarse una facultad discrecional, ¿propiciaría malos manejos fiscales o poca transparencia fiscal?

Otra interrogante que surge es, ¿el secreto fiscal violenta el principio constitucional de transparencia tributaria y el derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental? Ante esta cuestión, sería conveniente plantearnos lo siguiente: ¿por qué sí estamos en una sociedad donde cada vez

¹² El posicionamiento de distintos grupos de la sociedad civil sobre el tema, así como de académicos y juristas, puede ser consultado en “OSC, juristas y académicos piden al Poder Judicial declarar inconstitucional al “secreto fiscal”, disponible en <http://www.fundar.org.mx/mexico/?p=2404>, consultado el 13 de marzo de 2013.

¹³ Se recomienda la lectura del artículo “El ‘secreto fiscal’ en la SCJN: ¿ganará el interés público o vencerá la opacidad?”, disponible en <http://fundar.org.mx/mexico/?p=7340>, consultado el 13 de marzo de 2013.

¹⁴ La investigación pertinente sobre esta estrategia jurídica puede ser leída en el artículo “De reservas absolutas y créditos fiscales cancelados en 2007”, disponible en <http://www.fundar.org.mx/mexico/?p=7424>, consultado el 13 de marzo de 2013.

más se tiene acceso a la información pública, donde los ciudadanos exigen estar informados, donde las redes sociales se han vuelto medios dominantes, siguen existiendo mecanismo de “reserva fiscal”? Pareciera como si el Estado mexicano, por una parte, alentara la participación ciudadana, pero por otro, le limitara dicha apertura.

Entonces, ¿cuál es el reto que debe afrontar el Estado mexicano ante la apertura de la información pública? Creo que en este punto sería oportuno hacer una reflexión acerca de la conveniencia de contar con una figura como la del secreto fiscal en nuestra legislación, ¿se encuentra a la par de las características que toda sociedad moderna pretende alcanzar? ¿debería el llamado secreto fiscal eliminarse de la legislación tributaria para alcanzar una verdadera apertura? o simplemente, ¿deberían señalarse claramente sus excepciones para proteger el llamado interés público?

El objetivo general del presente trabajo de investigación es, analizar la constitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, donde se regula el llamado secreto fiscal, en base a los principios de transparencia tributaria y del derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental.

Para ello, se hará un análisis tanto doctrinal como jurídico. Se buscaran los antecedentes históricos, tanto de la transparencia, del acceso a la información pública, así como del secreto fiscal, con el propósito de comprender mejor su significado y alcance. Analizaremos su marco jurídico y las implicaciones que tienen en el actuar de las autoridades tributarias de nuestro país.

Por lo tanto, se han planteado como objetivos específicos, primeramente, el analizar sobre la relevancia de contar con la figura del secreto fiscal en nuestra legislación tributaria mexicana y, después, examinar el alcance de dicha reserva, frente a los retos de la transparencia tributaria y acceso a la información en México.

En virtud de lo anterior, se delimita el objeto de estudio en la figura del secreto fiscal, como se ha mencionado anteriormente, regulada en el artículo 69

del Código Fiscal de la Federación, según las últimas reformas vigentes, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, del 12 de diciembre de 2012; asimismo, se analizará, además, el principio de transparencia tributaria y el derecho fundamental del acceso a la información pública gubernamental. Será necesario también, hacer un análisis de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, donde sea necesaria su consulta para la explicación de los planteamientos señalados en esta introducción.

El contenido del presente documento, constará de tres capítulos, los cuales se detallan someramente a continuación.

En un primer capítulo, se hará un estudio sobre el derecho fundamental del acceso a la información pública gubernamental y sobre la transparencia tributaria. Se anotarán sus antecedentes y conceptos. Dentro de este capítulo, además, se examinará el marco jurídico del derecho de acceso a la información pública y de la transparencia tributaria; además los alcances que le da la autoridad hacendaria a dichos conceptos.

En el apartado siguiente, capítulo segundo, se hará un análisis del secreto fiscal en la legislación vigente. Dentro de esta sección se darán, además, algunos conceptos claves y antecedentes que son indispensables para el mejor desarrollo del tema. Aquí, también se hará un razonamiento sobre la justificación de la existencia del secreto fiscal, su regulación en la legislación vigente, los derechos que preserva el secreto fiscal, la información que resguarda y su relación con la apertura.

En un tercer y último capítulo, se hablará de los retos de la transparencia tributaria y el secreto fiscal en México y los desafíos que enfrenta. En esta sección, se procederá a exponer los retos para la transparencia tributaria en nuestro país y se hará una observación del secreto fiscal en relación con las garantías constitucionales del derecho de acceso a la información pública gubernamental y la protección de los datos personales, y como aquél, con las

excepciones como limitantes, logra propiciar la participación ciudadana del contribuyente, haciéndolos partícipes y conscientes de la importancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin perder de vista que es la participación ciudadana la que distingue a los regímenes democráticos modernos.

Capítulo Primero

El derecho fundamental de acceso a la información pública y el principio de transparencia tributaria

1.1. Antecedentes y conceptos

Abordar sobre los conceptos de transparencia tributaria y acceso a la información pública no es tarea fácil. Concretamente, el término transparencia, puede volverse muy abstracto. Primeramente, habría de remontarnos a los antecedentes de esas figuras, para entender el contexto actual.

Algunos antecedentes históricos, tanto de la transparencia como del derecho de acceso a la información pública, serían los siguientes:

Este derecho tiene antecedentes muy lejanos en el tiempo. Tuvo su primera manifestación en una Real Ordenanza sueca de 1766 sobre libertad de prensa, en la cual se contemplaba el acceso a la documentación pública. Asimismo, la declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 expresa en su artículo 11 que la libre comunicación de pensamientos y opiniones es uno de los derechos más preciosos de los hombres. La primera ley sobre acceso a la información se sancionó en 1966 en los EE.UU. Se trata de la "Freedom of Information Act", según la cual toda agencia gubernamental debe responder a cualquier pedido específico de información sobre los archivos, fichas, informes, etc. dentro de un período limitado de tiempo. Cada ente debe llevar un índice de la información de alcance público que trate sobre disposiciones adoptadas o promulgadas, publicándolo trimestralmente. En la década del 70, Francia, Canadá e Italia dictaron normas similares a la estadounidense. Las constituciones de Grecia (1975) Portugal (1976) y España (1978) son las primeras en incorporar el derecho de libre acceso a la información a sus textos. Este derecho fue consagrado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que en su artículo 3, "Libertad de pensamiento y de expresión", expresa: "Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole..." En la Unión Europea se ha dictado en 1990 una directiva que regula el acceso a la información ambiental para el conjunto de los países que la componen. A partir de esta norma los estados miembros han dictado sus propias leyes. Por ejemplo en Alemania rige la "Ley de Responsabilidad Ambiental" que contempla el derecho de solicitar información

tanto al Estado como a operadores privados. También existen regulaciones específicas en Francia, Bélgica y Holanda, entre otras naciones europeas.¹⁵

La periodista e investigadora Fidela Navarro Rodríguez, en su obra “Democratización y regulación del derecho de acceso a la información en México” (2004), cita lo siguiente:

Desde la Declaración del Hombre de 1789, en su Artículo 17 encontramos antecedentes del concepto básico de la naturaleza de la comunicación social y la información: Ningún hombre podrá ser perseguido por razón de sus escritos, que haya hecho imprimir o publicar sobre cualquier materia si no provoca la desobediencia de la ley, el derrocamiento de los poderes constituidos, la residencia a sus disposiciones cualquiera de los actos declarados crímenes por la ley. La Convención Americana Sobre Derechos Humanos de la OEA de 1969, en San José de Costa Rica conocido como Pacto de San José define de manera clara los conceptos Democratización y regulación del derecho de acceso a la información que en México refieren a la libertad de expresión, derecho a la privacidad, derecho a la información y derecho de réplica.¹⁶

En la exposición de motivos para la reforma a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental del año 2004, se desarrolla de una manera más extensa los antecedentes del acceso a la información¹⁷:

¹⁵ “Acceso a la información pública”, disponible en <http://www.farn.org.ar/docs/pp/informacion4.html#top>, consultado el 4 de mayo de 2013.

¹⁶ Navarro Rodríguez Fidela, “Democratización y regulación del derecho de acceso a la información en México”, Fundación Universitaria de Derecho, Administración y Política, S.C., 2004, (reseña del libro) disponible en <http://www.ejournal.unam.mx/rxm/vol01-02/RXM001000212.pdf>, consultado el 4 de mayo de 2013.

¹⁷ Exposición de motivos del proyecto de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y de la Ley de Imprenta, en materia de derecho a la información, presentada por el Diputado Manlio Fabio Beltrones Rivera, del Grupo Parlamentario del PRI, en la sesión de la Comisión Permanente del miércoles 9 de junio de 2004. Disponible en <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2004/jun/20040614.html#Iniciativas>, consultado el 4 de mayo de 2013.

El derecho a la información aparece por vez primera en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, aprobada por la Organización de las Naciones Unidas en 1948. Su artículo 19 disponía: "Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión". Del texto del artículo se desprenden los tres aspectos que comprende esta garantía fundamental: El derecho a atraerse información; El derecho a informar, y El derecho a ser informado. 1) El derecho a atraerse información incluye las facultades de: a) acceso a los archivos, registros y documentos públicos, y b) la decisión de qué medio se lee, se escucha o se contempla. 2) El derecho a informar incluye: a) las libertades de expresión y de imprenta, y b) el de constitución de sociedades y empresas informativas. 3) El derecho a ser informado incluye las facultades de: a) recibir información objetiva y oportuna, b) la cual debe ser completa, es decir, el derecho a enterarse de todas las noticias, y c) con carácter universal, o sea, que la información sea para todas las personas sin exclusión alguna. De la redacción del propio artículo 19, se deriva que el derecho a la información es un derecho de doble vía en virtud de que, además del sujeto activo que informa, incluye, y en forma muy importante, al receptor de la información, es decir, al sujeto pasivo, a quien la percibe y quien -ya sea una persona, un grupo de ellas, una colectividad o la sociedad- tiene la facultad de recibir información objetiva e imparcial. A partir de 1948, muchos países incorporaron a su legislación interna -ya sea a nivel constitucional o legal- los contenidos del derecho a la información en su triple vertiente. México no lo hizo, por lo que presenta un retraso de varias décadas en el campo del derecho a la información. Nuestra legislación al respecto es muy antigua y en muchos casos omisa o inexistente. Las decisiones judiciales al respecto son escasas y sin trascendencia. No obstante ello, algunos autores como Jorge Carpizo, sostienen que el marco jurídico del derecho a la información en México no es tan deficiente y anticuado como parece a primera vista; por una parte, si se considera que los instrumentos internacionales que el país ha ratificado constituyen parte del orden jurídico interno y, por la otra, el papel que juega la jurisprudencia tanto la de órganos internacionales como la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), y la interna en virtud de que nuestra Suprema Corte de Justicia a partir de 1998, ha comenzado a dictar resoluciones que realmente se refieren a esta materia."

Enfocándonos en el ámbito mexicano, la periodista Fidela Navarro, ha relatado la evolución en materia de información a nivel constitucional, en los siguientes términos:

Constitución e Información en México. Las libertades de expresión, de escribir y de publicar fueron recogidas y protegidas en México desde los orígenes de su derecho constitucional. Tal como documenta Jorge Carpizo, los Elementos Constitucionales de 1811, en su artículo 29, establecen la libertad de imprenta en temas científicos y políticos con fines ilustrativos. De las libertades de expresión e imprenta se ocuparon expresamente los artículos 371 de la Constitución de Cádiz de 1812, el 49 de la de Apatzingán de 1814, el 31 del Acta Constitutiva de la

Federación Mexicana de 1824, el 50 de la Constitución Federal de 1836, el 9, 10, 11 y 12 de las Bases Orgánicas de 1843 y el 6 y 7 de la Constitución de 1857, predominando el pensamiento de que la libertad supone: libertad de pensar, hablar, escribir, imprimir y hacer todo aquello que no ofendiese los derechos de los demás. Hasta 1867 se puede generalizar que se reconoció y protegió la libertad de expresión y sus manifestaciones más importantes, se prohibió la censura previa en varios documentos constitucionales, las libertades debían ser compatibles con otras como la vida privada, los derechos de terceros, etcétera, y que había una remisión general a leyes específicas para la reglamentación de las libertades y derechos. En los artículos 6 y 7 de la Constitución de 1857 quedaron plasmadas estas ideas, ratificadas y vigentes en los mismos artículos constitucionales de la actual Constitución de 1917. El artículo 6º de ambas establece: La manifestación de las ideas no puede ser objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque la moral, los derechos de terceros, provoque a algún crimen o delito, o perturbe el orden público. Desde 1917, este artículo sólo se ha reformado en una ocasión para adicionarle una oración clave: "El derecho a la información será garantizado por el Estado."¹⁸

Continua diciendo Navarro Rodríguez en su obra ya referida que, en el caso concreto de nuestro país, los antecedentes en cuanto a la necesidad y obligación del Estado de proporcionar información pública, encuentran su fundamento en los artículos 6o. y 7o. de nuestra Constitución Política, pero que es a partir de la reforma del año 1977, cuando se eleva a rango constitucional el derecho a la información, comentando lo siguiente:

El régimen mexicano del derecho a la información ha permanecido inalterado desde la expedición de la Constitución de 1917. Los artículos 6º y 7º constitucionales, que se refieren a las libertades de expresión y de prensa, respectivamente, y que reprodujeron lo que disponía la anterior Constitución de 1857, no habían sido reformados o adicionados desde esa fecha. Fue hasta la reforma política del Presidente López Portillo, que tuvo lugar en diciembre de 1977, que se adicionó la parte final del artículo 6º para incluirle una nueva oración: "El derecho a la información será garantizado por el Estado". A partir de este momento, se inician los sucesivos intentos -1980, 1995 y 1998- por reglamentar esta disposición constitucional y actualizar nuestra legislación en materia de información y comunicación social. En los tres intentos se optó por el camino de la expedición de una ley marco (ley federal de comunicación social) que comprendiera todos los aspectos de la comunicación social en el país, como el

¹⁸ Navarro Rodríguez, Fidela, "Concepto, historia, fronteras y avances, derecho a la información y democracia en México", disponible en <http://www.mexicanadecomunicacion.com.mx/Tables/RMC/rmc87/derecho.html>, consultado el 4 de mayo de 2013.

acceso a la información pública, la protección del ejercicio periodístico, los criterios para la asignación de la publicidad del Estado, las reglas para la concesión de estaciones de radio y televisión. Todo en un mismo paquete, lo que obviamente dificultó la negociación entre los partidos políticos y provocó las resistencias de los concesionarios de medios de comunicación. La estrategia actual es diferente, pues ahora se busca llegar a consensos en cada uno de los temas fundamentales, por separado, para gradualmente ir avanzando en la agenda de temas pendientes en materia de información. La idea es ir encontrando la normatividad adecuada para cada tema, discutiéndolo con los actores involucrados hasta llegar a acuerdos concretos. La expedición de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, el 11 de junio de 2002, es un ejemplo de esta nueva estrategia. La ley constituye un primer avance en el proceso de reglamentación del derecho a la información iniciado en 1980. Es producto de un arduo esfuerzo de negociación... El principal contenido de esta ley, el acceso a la información pública, tiene sus orígenes en las discusiones que se dan a partir de 1978 con motivo de los diversos intentos por lograr la reglamentación del derecho a la información, que había sido incluido en el artículo 6º de nuestra Constitución apenas un año antes. En efecto, el acceso a la información pública, como parte del derecho a atraerse información, fue uno de los principales puntos a debate en aquellas discusiones. Como ya hemos visto, al fracasar estos intentos por reglamentar el derecho a la información a través de una ley marco, hubo que cambiar la estrategia y avanzar tema por tema. La Ley de Transparencia, precisamente, abrió este camino. Veamos cómo se dieron estos tres intentos de reglamentar el derecho a la información. El primer intento se inició en 1978 y concluyó en 1982 con el gobierno del Presidente José López Portillo. Este primer esfuerzo tiene dos rasgos distintivos: 1) Por primera vez, la Cámara de Diputados, a través de la Comisión de Gobernación y Puntos Constitucionales, convoca el 18 de noviembre de 1979 a sesiones de consulta pública para analizar el tema. 2) Por primera, y única vez, se advierte una efectiva voluntad del Poder Ejecutivo para desarrollar una ambiciosa política de comunicación social y un amplio proyecto de reformas y adiciones al marco legal vigente para traducir en acto la reglamentación del derecho a la información. ... La propuesta para un proyecto legislativo contenido en el documento en cuestión, abarcaba un sinnúmero de aspectos del derecho a la información y proponía, en primer lugar, clarificar las reglas de acceso a la información pública, lo cual es importante, porque constituye precisamente la materia de la presente iniciativa. También planteaba introducir activamente el derecho de réplica, generar reglas para el funcionamiento de las agencias de información, transparentar las partidas presupuestales del gobierno federal dedicadas a la comunicación social, establecer criterios para el otorgamiento de concesiones de radio y televisión, entre otros aspectos. Las diferencias de percepción en algunos sectores del gobierno y la red de intereses creados hicieron que esta primera iniciativa fracasara. El segundo intento para reglamentar el derecho a la información tiene lugar quince años después. En efecto, a instancias de la diputada María Teresa Gómez Mont, el 8 de febrero de 1995 se crea la Comisión Especial de Comunicación Social en la Cámara de Diputados, con el propósito de presentar iniciativas de ley para actualizar la legislación en materia de comunicación social. Este intento observa las siguientes características: 1) Es ahora el Poder Legislativo, no el Poder Ejecutivo, el que promueve modernizar el marco legal. El 5 de abril de 1995 se convoca de nueva cuenta a una consulta pública en materia de comunicación social, la cual se llevó a cabo del 8 de junio al 11 de julio. Como resultado de esta consulta ciudadana, los

integrantes de la Comisión Especial de Comunicación Social de la Cámara de Diputados se dieron a la tarea de preparar una iniciativa de ley reglamentaria de los artículos 6º y 7º constitucionales. Los miembros del Partido Revolucionario Institucional manifestaron su desacuerdo y el consenso se alcanzó únicamente entre los legisladores de los partidos Acción Nacional, de la Revolución Democrática y del Trabajo, quienes suscribieron la iniciativa en cuestión que, presentada al pleno, fue enviada para su estudio y dictamen a las comisiones de Radio, Televisión y Cinematografía y de Gobernación y Puntos Constitucionales, momento que coincidió con la conclusión de la LVI Legislatura del Congreso de la Unión sin que se registraran mayores avances. 2) De nueva cuenta se presentó una ley marco como mecanismo para proceder a la reglamentación del derecho a la información. La iniciativa retoma muchos de los aspectos previstos en el proyecto de 1980. El tercer intento de reglamentación se promueve en forma activa en la LVII Legislatura, es decir, inmediatamente después de concluido el esfuerzo anterior. La iniciativa no aprobada en la LVI Legislatura pasa para su revisión y análisis a la Comisión de Radio, Televisión y Cinematografía como resultado del compromiso adquirido entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo sobre la agenda de discusión legislativa. La principal característica de este periodo es que por primera vez en la historia del país los partidos de oposición se convierten en mayoría en la Cámara de Diputados, y queda en la Presidencia de la Comisión de Radio, Televisión y Cinematografía un diputado de oposición. Se retoma el proyecto de la legislatura anterior y se procede a realizar una serie de consultas con distintos sectores de la comunidad, lo cual permite trazar algunas líneas para el posterior trabajo de revisión del proyecto en cuestión. El 10 de septiembre de 1998, la Comisión de Radio, Televisión y Cinematografía acordó por unanimidad integrar una subcomisión revisora para el estudio correspondiente del proyecto de Ley Federal de Comunicación Social. La cercanía del proceso electoral federal impidió continuar con el trabajo de revisión del proyecto...¹⁹

La misma autora Fidela Navarro, expone de una manera más concreta, con casos específicos, la necesidad de regular y exigir al gobierno mayor información, sobre todo en aquellos asuntos, que ella considera, son graves:

Del mismo modo, la Corte también ha expresado su opinión sobre el concepto específico de derecho a la información, así como las acciones que el Poder Legislativo debe cumplir en relación al mismo. Si bien en su interpretación original el derecho a la información se reconoció como una garantía de los derechos políticos –una “garantía electoral” como atributo de los partidos para informar al pueblo mexicano-, luego la Corte le otorgó una connotación más amplia, al considerarlo como “la obligación que tiene el Estado de informar la verdad, de abstenerse a dar a la comunidad información manipulada, incompleta o falsa, y la de entenderlo como garantía individual limitada por los intereses nacionales, por los de la sociedad y por el respeto a los derechos de terceros”. La tesis de jurisprudencia que marcó la inflexión en este sentido fue la que se refiere a los

¹⁹ *Ídem*

hechos ocurridos el 28 de junio de 1995 en las cercanías de Aguas Blancas, en el Municipio de Coyuca de Benítez (Guerrero), en los que murieron diecisiete personas y veintiuna resultaron heridas por los enfrentamientos entre campesinos y fuerzas del Gobierno. Unas grabaciones en video enviadas de forma anónima al periodista Ricardo Rocha y emitidas en su programa evidenciaron que el Gobierno de Guerrero no neutralizó la protesta campesina debidamente, optando por la violencia inusitada y manipulando posteriormente la información sobre la matanza, ya que los videos oficiales previos habían sido manipulados a favor de los responsables. En la tesis de jurisprudencia, se afirma: Tan importante como los acontecimientos concretos y lesionantes de 'El Vado' resulta el manejo público oficializado de los mismos. Es ahí donde aparece como sumamente preocupante para la sociedad mexicana la persistencia en incurrir en una política de falta de ética, de ocultamiento, de engaño y de desprecio a la propia sociedad, por parte de quienes son elegidos o designados precisamente para defenderla y servirla. Lo anterior se encuentra respaldado por el artículo 6º de la Constitución, en cuanto dispone que el derecho a la información será garantizado por el Estado, garantía social que a través de los diferentes elementos que formalmente se manejaron con motivo de la aprobación de este texto, se debe interpretar como un 'derecho básico para el mejoramiento de una conciencia ciudadana y que contribuirá a que ésta sea más enterada, vigorosa y analítica, lo cual es esencia para el progreso de nuestra sociedad'. Por otra parte, el derecho a la información está reconocido en los ordenamientos internacionales sobre derechos humanos (la mayoría ratificados por México y parte sustantiva del ordenamiento jurídico federal, según el artículo 133 constitucional: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Nación" y vinculados por ellos mismos a la democracia.²⁰

Un aspecto relevante dentro de los antecedentes de estas figuras, fue la reforma y adición al artículo 6o. de nuestra Constitución Política, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 2007, donde se establece el acceso a la información pública como un derecho fundamental²¹ de los mexicanos.

²⁰ *Ibidem*

²¹ Para Sergio López Ayllón, un derecho fundamental es "un ámbito de libertad que la Constitución reconoce a las personas frente al Estado". Tomado de *"El acceso a la información como un derecho fundamental: la reforma al artículo 6º de la Constitución Mexicana"*, Cuadernos de Transparencia, IFAI, México, 2009.

En el proyecto de decreto²² por el que se reforma dicho artículo 6o. de nuestra Constitución, se lee lo siguiente:

México es hoy un país democrático pero con una enorme necesidad de cambios y mejoras; por convicción y necesidad, sus ciudadanos aspiran a construir una convivencia colectiva cada vez más incluyente, más abierta y que brinde las garantías propias de una vida en libertad y con justicia. Por eso, la democracia mexicana no puede contentarse con lo adquirido, sino que debe ir en busca de nuevos instrumentos que le den sustento, calidad y viabilidad en el largo plazo. Por eso la democracia mexicana se sigue edificando a través de la expansión de los derechos fundamentales que nos ha heredado la tradición histórica, nacional e internacional, del constitucionalismo democrático: los derechos políticos, los derechos civiles, los derechos sociales y los derechos de libertad. Por eso, nuestros derechos deben seguir replanteándose sobre los fundamentos que se encuentran en los valores de la igualdad, la democracia, la paz y la tutela del más débil. El derecho de acceso a la información se inscribe plenamente en esa agenda democrática de México, y se inscribe como un derecho fundamental, al menos por dos razones: porque protege un bien jurídico valioso en sí mismo (que los ciudadanos puedan saber y acceder a información relevante para sus vidas) y porque sobre él se erige la viabilidad de un sistema democrático, porque cumple una función vital para la república, que los ciudadanos conozcan el quehacer, las decisiones y los recursos que erogan sus autoridades elegidas mediante el voto.

Es entonces que, a través de estos antecedentes podemos ubicar e identificar los principales antecedentes y factores que dieron origen a la creación de la actual legislación en la temática de transparencia y acceso a la información pública gubernamental. Como podemos observar, esta materia no es nueva en muchos países, quienes la contemplan en sus documentos constitucionales desde tiempo atrás, sin embargo, para el Estado mexicano, sigue siendo un aspecto novedoso.

Pero, ¿cuál es el concepto de transparencia? ¿y qué debemos entender por derecho de acceso a la información pública?

Para Richard W. Oliver (2004), la transparencia es “dejar que la verdad esté disponible para que otros la vean sin tratar de ocultar u opacar el significado o

²² Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2207-II, del martes 6 de marzo de 2007.

alterar los hechos para poner las cosas bajo una mejor luz”²³. El mismo autor nos dice que transparencia significa “apertura activa” (*active disclosure*) “ya que los gobiernos no solamente deben permitir que los ciudadanos los observen, sino también deben divulgar activamente la información que poseen”.²⁴

Para la jurista y especialista en temas de transparencia y acceso a la información pública, Issa Luna Pla (2013), la transparencia debe entenderse como:

La transparencia se entiende, en el contexto de la sociedad de la información, como el espacio donde se da prioridad a las políticas y los mecanismos que maximicen el acceso a la información y los datos para mejorar los procesos de toma de decisiones tanto de la vida política como de las acciones cotidianas de los individuos.²⁵

Para la misma autora, en coautoría con la jurista Gabriela Ríos Granados, en la obra “Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal” (2010), la transparencia es “un concepto de gobierno, pero vinculado a un derecho fundamental de las personas a acceder a información de interés público”.^{26 27}

Para la Secretaría de Economía, en la página oficial de internet del programa Pro México, donde se incentiva la inversión y el comercio, nos da igualmente otro concepto de transparencia. Para ellos, la transparencia:

²³ Oliver, Richard W., *What is transparency*, New York, McGraw Hill, 2004, pp. 4-5

²⁴ *Ídem*

²⁵ Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013, p. 37

²⁶ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal, desafíos en México*, México, UNAM-IFAI, 2010, p. 151

²⁷ Las autoras, en el libro referido, nos dan el concepto de lo que se debemos comprender por “interés público”. Para ellas, el interés público “es la norma ética suprema aplicable a los asuntos políticos”. También dicen que, es “aquella donde tanto los ciudadanos como sus representantes, se dan a la tarea de analizar, criticar y revisar las consecuencias de su propia conducta y procuran co-gobernarse, qué es justamente el acto donde se alberga el “interés público”” (en referencia a la llamada “responsabilidad compartida”)

constituye una política pública. Es cuando el estado determina exhibir u ofrecer información sobre su funcionamiento, a efecto de someterse al escrutinio público, siendo sujeto activo, es decir, realiza acciones para promover el conocimiento por parte de la sociedad respecto de su gestión. Produce efectos como: contener a los funcionarios dentro de su función; fortalecer la confianza ciudadana; favorecer el consentimiento de la sociedad en las decisiones y acciones de gobierno; generar una sociedad más y mejor informada, y repercutir en el ejercicio de un voto más responsable.²⁸

Una vez explicada la idea de transparencia, se puede tratar entonces de su uso junto al término “tributaria”. Cabe señalar que la palabra “tributaria” deviene de tributo, que significa “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”²⁹. Entonces, la transparencia tributaria (para algunos, “transparencia fiscal”) es un concepto muy amplio, pero que fue conceptualizado en forma muy certera por Fritz Neumark.

Luis Omar Fernández, en su artículo “Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico”, (2003) citando a Fritz Neumark, nos da un concepto de transparencia tributaria:

El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto

²⁸ Dicho concepto de transparencia está disponible en http://www.promexico.gob.mx/es_mx/promexico/Transparencia_y_Rendicion_de_Cuentas, consultado el 15 de octubre de 2013.

²⁹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1999, p. 39

en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.³⁰

Podemos deducir que en este “principio de transparencia tributaria” señalado por Neumark, recae la obligación del poder legislativo de emitir leyes claras y precisas, es decir, de hacer asequible y comprensible la norma tributaria, tal y como lo señala el artículo 2o., fracción I, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.³¹

Otro concepto de transparencia tributaria nos lo dan las juristas Issa Luna y Gabriela Ríos (2010), para ellas, la transparencia tributaria “implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamientos entre gobiernos y sus diferentes niveles, y entre éstos y los ciudadanos”.³²

Para la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE), se considera como transparente, en términos de las prácticas administrativas, un régimen de impuestos que normalmente debe satisfacer las siguientes dos determinaciones: primero, debe establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes de tal forma que dichas condiciones puedan ser incoadas en contra de las autoridades; segundo, detalles sobre el régimen, incluyendo cualquier aplicación del mismo en el caso de un contribuyente en particular, deben estar disponibles a las autoridades fiscales de

³⁰ Fernández, Luis Omar, “Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico”, disponible en <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>, consultado el 30 de abril de 2013.

³¹ La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, publicada en el DOF el 23 de junio de 2005, en su artículo 2o., fracción I, sanciona lo siguiente: Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: ... I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

³² Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 152

otros países interesados. La misma OCDE también define el concepto de “no-transparencia”, como un concepto amplio que incluye, entre otros, la aplicación favoritista de las leyes y reglamentos, provisiones de impuestos negociables, y una falta de difusión amplia sobre las prácticas administrativas. Un sistema tributario no transparente es el que descarta las quejas de los ciudadanos sobre el sistema como producto del oportunismo político que refleja un problema real para confrontar problemas que se sabe que existen.

Mientras que, cuando hablamos del derecho de acceso a la información pública, tenemos que hacer referencia al artículo 19, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos³³, donde se estipula que el derecho a la información, en su sentido amplio, es la garantía fundamental que toda persona posee para atraerse información, a informar y a ser informada.^{34 35}

Es así que, el derecho de acceso a la información pública, puede definirse como la prerrogativa de la persona para acceder a datos, registros, y todo tipo de informaciones en poder de entidades públicas y empresas privadas que ejercen

³³ Dicho artículo 19 señala que: “Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión.”

³⁴ Ver la tesis jurisprudencial: ACCESO A LA INFORMACIÓN. SU NATURALEZA COMO GARANTÍAS INDIVIDUAL Y SOCIAL. CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL 61/2005. Municipio de Torreón, Estado de Coahuila. 24 de enero de 2008. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez. El Tribunal Pleno, el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 54/2008, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de dos mil ocho. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, Tesis P/J. 54/2008, junio de 2008, p. 743

³⁵ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Carbonell, Miguel, *Compendio de derechos humanos*, México, Porrúa, 2012, p. 505

gasto público y/o cumplen funciones de autoridad, con las excepciones taxativas que imponga la ley en una sociedad democrática³⁶.

Otro concepto del derecho de acceso a la información, sería el siguiente:

Es un derecho fundamental, además de una herramienta indispensable en un gobierno democrático e instrumento fundamental en una política de transparencia. El Estado es sujeto pasivo, pues debe permitir al sujeto activo (gobernado) ejercer su derecho. Se caracteriza porque: no se requiere acreditar interés alguno; no se requiere justificar el uso que se dará a la información; el ejercicio del derecho es gratuito; las autoridades son susceptibles de sanción si obstaculizan el ejercicio del derecho, y encuentra límites pero la clasificación de la información es una excepción.³⁷

Se dice que, el acceso a la información, más allá de coadyuvar a tener un estado transparente, de ayudarnos a combatir la corrupción, de lograr una eficaz rendición de cuentas, se convierte en una herramienta fundamental para mejorar la calidad de vida de las personas, al permitirles tener la información que necesitan para la toma de decisiones en completa libertad. Debemos comprender que el acceso a la información del gobierno no sólo es un derecho de los ciudadanos, también fortalece significativamente a los gobiernos democráticos.³⁸

Mientras que por derecho de acceso a la información tributaria, entendemos un derecho público subjetivo que se sustenta en el artículo 6o. y se engarza con el 31, fracción IV, ambos de nuestra Constitución Mexicana, es decir, tiene un doble amarre constitucional, que constituye la obligación constitucional del Estado de otorgar información tributaria a la persona que lo solicite y de difundir información y rendir cuentas de su actuar.

³⁶ Villanueva, Ernesto, *Derecho de acceso a la información pública*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2003, p. 24

³⁷ Disponible en http://www.promexico.gob.mx/es_mx/promexico/Transparencia_y_Rendicion_de_Cuentas, consultado el 15 de octubre de 2013

³⁸ Gallardo Cruz, Margarita, et al., *“Transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas en un Estado democrático”*, Revista Pluralidad y Consenso, México, año 3, número 16, septiembre de 2011, pp. 62-66

Si se trata de hacer una distinción entre transparencia y derecho de acceso a la información pública, podemos decir que la transparencia se trata de una obligación del Estado de hacer pública la información de sus actividades, pero el acceso a la información se trata de una obligación del Estado de entregar la información que se le solicite en tiempo y forma. Esto hace de la transparencia una obligación, una política, un elemento de los códigos de ética, mientras que el acceso a la información es un derecho fundamental³⁹, reclamable y factible de llevar al alto tribunal si no se cumple.

1.2. Marco normativo del derecho de acceso a la información tributaria

El marco normativo actual del derecho de acceso a la información en México, incluye las siguientes disposiciones:

A nivel constitucional:

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, los derechos de tercero, 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.

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:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

³⁹ Para Jaime Cárdenas Gracia, “los derechos fundamentales (como) derechos humanos, poseen una parte una parte normativa como derechos públicos subjetivos, una parte axiológica como el valor o los valores a proteger, y una parte como criterio último de validación de las normas jurídicas secundarias”. *Introducción al estudio del derecho*, México, Nostra Editores-UNAM, 2009, p. 240

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. Estos procedimientos se sustanciarán ante órganos u organismos especializados e imparciales, y con autonomía operativa, de gestión y de decisión.

V. Los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos.

VI. Las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

VII. La inobservancia a las disposiciones en materia de acceso a la información pública será sancionada en los términos que dispongan las leyes.

Artículo 7o. Es inviolable la libertad de escribir y publicar escritos sobre cualquiera materia. Ninguna ley ni autoridad puede establecer la previa censura, ni exigir fianza a los autores o impresores, ni coartar la libertad de imprenta, que no tiene más límites que el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. En ningún caso podrá secuestrarse la imprenta como instrumento del delito.

Las leyes orgánicas dictarán cuantas disposiciones sean necesarias para evitar que so pretexto de las denuncias por delito de prensa, sean encarcelados los expendedores, "papeleros", operarios y demás empleados del establecimiento donde haya salido el escrito denunciado, a menos que se demuestre previamente la responsabilidad de aquéllos.

Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional;

...

Legislación en la materia:

Las siguientes leyes tienen relación con el derecho al acceso a la información plasmado a nivel Constitucional:

Ley Sobre Delitos de Imprenta⁴⁰;

Ley General de Bibliotecas⁴¹;

Ley de Fomento para la Lectura y el Libro⁴²;

Ley Federal del Derecho de Autor⁴³;

Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geografía⁴⁴;

⁴⁰ Esta ley regula y sanciona toda manifestación de palabra, ya sea por escrito o cualquier otro medio, entre otros objetos (artículo 2).

⁴¹ Esta Ley tiene por objeto: I.- La distribución y coordinación entre los Gobiernos Federal, Estatales y Municipales de la función educativa y cultural que se lleva a cabo mediante el establecimiento, sostenimiento y organización de bibliotecas públicas; II.- El señalamiento de las normas básicas para la configuración de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas; III.- El establecimiento de las bases y directrices para la integración y el desarrollo de un Sistema Nacional de Bibliotecas; y IV.- La determinación de lineamientos para llevar a cabo la concertación con los sectores social y privado en esta materia (artículo 1).

⁴² Esta Ley tiene por objeto: I. Propiciar la generación de políticas, programas, proyectos y acciones dirigidas al fomento y promoción de la lectura; II. Fomentar y estimular la edición, distribución y comercialización del libro y las publicaciones periódicas; III. Fomentar y apoyar el establecimiento y desarrollo de librerías, bibliotecas y otros espacios públicos y privados para la lectura y difusión del libro; entre otras (artículo 4).

⁴³ Esta Ley, reglamentaria del artículo 28 constitucional, tiene por objeto la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación; protección de los derechos de los autores, de los artistas intérpretes o ejecutantes, así como de los editores, de los productores y de los organismos de radiodifusión, en relación con sus obras literarias o artísticas en todas sus manifestaciones, sus interpretaciones o ejecuciones, sus ediciones, sus fonogramas o videogramas, sus emisiones, así como de los otros derechos de propiedad intelectual (artículo 1).

⁴⁴ Esta Ley, reglamentaria del Apartado B del artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene por objeto regular: I. El Sistema Nacional de Información Estadística y

Ley General de Bienes Nacionales⁴⁵;

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental⁴⁶;

Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares⁴⁷;

Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas⁴⁸;

Ley Federal de Radio y Televisión⁴⁹;

Ley Federal de Telecomunicaciones⁵⁰;

Geográfica; II. Los derechos y las obligaciones de los Informantes del Sistema; III. La organización y el funcionamiento del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, y IV. Las faltas administrativas y el medio de defensa administrativo frente a los actos o resoluciones del Instituto (artículo 1).

⁴⁵ Esta Ley tiene por objeto establecer: I.- Los bienes que constituyen el patrimonio de la Nación; II.- El régimen de dominio público de los bienes de la Federación y de los inmuebles de los organismos descentralizados de carácter federal; III.- La distribución de competencias entre las dependencias administradoras de inmuebles; entre otras (artículo 1).

⁴⁶ Son objetivos de esta Ley: I. Proveer lo necesario para que toda persona pueda tener acceso a la información mediante procedimientos sencillos y expeditos; II. Transparentar la gestión pública mediante la difusión de la información que generan los sujetos obligados; III. Garantizar la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados; IV. Favorecer la rendición de cuentas a los ciudadanos, de manera que puedan valorar el desempeño de los sujetos obligados; V. Mejorar la organización, clasificación y manejo de los documentos, y VI. Contribuir a la democratización de la sociedad mexicana y la plena vigencia del Estado de derecho (artículo 4).

⁴⁷ Esta Ley tiene por objeto la protección de los datos personales en posesión de los particulares, con la finalidad de regular su tratamiento legítimo, controlado e informado, a efecto de garantizar la privacidad y el derecho a la autodeterminación informativa de las personas (artículo 1).

⁴⁸ El objeto de esta ley es de interés social y nacional y sus disposiciones de orden público. Es de utilidad pública, la investigación, protección, conservación, restauración y recuperación de los monumentos arqueológicos, artísticos e históricos y de las zonas de monumentos (artículos 1 y 2).

⁴⁹ Esta Ley es de orden público y tiene por objeto regular el servicio de radiodifusión (artículo 2).

Ley de Vías Generales de Comunicación⁵¹;

México, además, ha celebrado diversos tratados en materia de acceso a la información, algunos de ellos son los siguientes:

Tratados multilaterales⁵²:

Convención Americana sobre Derechos Humanos;

Convención Interamericana sobre Exhortos o Cartas Rogatorias;

Convención Interamericana sobre Prueba e Información acerca del Derecho Extranjero;

Convención Interamericana sobre Recepción de Pruebas en el Extranjero;

Protocolo Adicional a la Convención Interamericana sobre Recepción de Pruebas en el Extranjero;

Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras;

Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio.

⁵⁰ Esta Ley tiene por objeto regular el uso, aprovechamiento y explotación del espectro radioeléctrico, de las redes de telecomunicaciones, y de la comunicación vía satélite (artículo 1).

⁵¹ Esta Ley tienen como objeto regular las vías generales de comunicación y los modos de transporte que operan en ellas, quedando sujetas exclusivamente a los Poderes Federales (artículo 3).

⁵² Pérez, Johnston, Raúl, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concordada con tratados internacionales en materia de derechos humanos y con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Editorial Porrúa-Centro de Investigación e Informática Jurídica, Escuela Libre de Derecho, 2012, p. 174

Tratados bilaterales:

Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Corea sobre Cooperación y Asistencia Mutua en Materia Aduanera;

Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Colombia para el Intercambio de Información No Judicializada;

Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Bermudas sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria;

Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Mancomunidad de Las Bahamas para el Intercambio de Información en Materia Tributaria;

Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Estado de Israel sobre Asistencia Mutua en Asuntos Aduaneros;

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos en relación con las Antillas Holandesas sobre el Intercambio de Información en materia Tributaria;

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria;

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá sobre Asistencia Mutua y Cooperación entre sus Administraciones de Aduanas;

Protocolo que Modifica el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, del 9 de noviembre de 1989.

Asimismo, existen criterios jurisprudenciales acerca del derecho de acceso a la información, como un derecho fundamental:

INFORMACIÓN. DERECHO A LA, ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 6o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. La adición al artículo 6o. constitucional en el sentido de que el derecho a la información será garantizado por el Estado, se produjo con motivo de la iniciativa presidencial de cinco de octubre de mil novecientos setenta y siete, así como del dictamen de las Comisiones Unidas de Estudios Legislativos y Primera de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados de las que se desprende que: a) Que el derecho a la información es una garantía social, correlativa a la libertad de expresión, que se instituyó con motivo de la llamada "Reforma Política", y que consiste en que el Estado permita el que, a través de los diversos medios de comunicación, se manifieste de manera regular la diversidad de opiniones de los partidos políticos. b) Que la definición precisa del derecho a la información queda a la legislación secundaria; y c) Que no se pretendió establecer una garantía individual consistente en que cualquier gobernado, en el momento en que lo estime oportuno, solicite y obtenga de órganos del Estado determinada información. Ahora bien, respecto del último inciso no significa que las autoridades queden eximidas de su obligación constitucional de informar en la forma y términos que establezca la legislación secundaria; pero tampoco supone que los gobernados tengan un derecho frente al Estado para obtener información en los casos y a través de sistemas no previstos en las normas relativas, es decir, el derecho a la información no crea en favor del particular la facultad de elegir arbitrariamente la vía mediante la cual pide conocer ciertos datos de la actividad realizada por las autoridades, sino que esa facultad debe ejercerse por el medio que al respecto se señale legalmente. *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Segunda Sala, X, agosto de 1992, p. 44, tesis: 2a. I/92; IUS: 206435

Amparo en revisión 10556/83. Ignacio Burgoa Orihuela. 15 de abril de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Mario Pérez de León E.

DERECHO A LA INFORMACIÓN. LA SUPREMA CORTE INTERPRETÓ ORIGINALMENTE EL ARTÍCULO 6o. CONSTITUCIONAL COMO GARANTÍA DE PARTIDOS POLÍTICOS, AMPLIANDO POSTERIORMENTE ESE CONCEPTO A GARANTÍA INDIVIDUAL Y A OBLIGACIÓN DEL ESTADO A INFORMAR VERAZMENTE. Inicialmente, la Suprema Corte estableció que el derecho a la información instituido en el último párrafo del artículo 6o. constitucional, adicionado mediante reforma publicada el 6 de diciembre de 1977, estaba limitado por la iniciativa de reformas y los dictámenes legislativos correspondientes, a constituir, solamente, una garantía electoral subsumida dentro de la reforma política de esa época, que obligaba al Estado a permitir que los partidos políticos expusieran ordinariamente sus programas, idearios, plataformas y demás características inherentes a tales agrupaciones, a través de los medios masivos de comunicación (*Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, 2a. Sala, Tomo X, agosto 1992, p. 44). Posteriormente, en resolución cuya tesis LXXXIX/96 aparece publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, Tomo III, junio 1996, p. 513, este Tribunal Pleno amplió los alcances de la referida garantía al establecer que el derecho a la información, estrechamente vinculado con el derecho a conocer la verdad, exige que las autoridades se abstengan de dar a la comunidad información manipulada, incompleta o falsa, so pena de incurrir en violación grave a las garantías individuales en términos del artículo 97 constitucional. A través de otros casos, resueltos tanto en la Segunda Sala (AR.

2137/93, fallado el 10 de enero de 1997), como en el Pleno (AR. 3137/98, fallado el 2 de diciembre de 1999), la Suprema Corte ha ampliado la comprensión de ese derecho entendiéndolo, también, como garantía individual, limitada como es lógico, por los intereses nacionales y los de la sociedad, así como por el respeto a los derechos de tercero. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, XI, abril de 2000, p. 72, tesis: P. XLV/2000, IUS: 191981

Amparo en revisión 3008/98. Ana Laura Sánchez Montiel. 7 de marzo de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo en revisión 2099/99. Evangelina Vázquez Curiel. 7 de marzo de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintiocho de marzo en curso, aprobó, con el número XLV/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de marzo de dos mil.

Nota: Los datos de publicación citados, corresponden a las tesis de rubros: "INFORMACIÓN. DERECHO A LA, ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 6o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL." y "GARANTÍAS INDIVIDUALES (DERECHO A LA INFORMACIÓN). VIOLACIÓN GRAVE PREVISTA EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 97 CONSTITUCIONAL. LA CONFIGURA EL INTENTO DE LOGRAR LA IMPUNIDAD DE LAS AUTORIDADES QUE ACTÚAN DENTRO DE UNA CULTURA DEL ENGAÑO, DE LA MAQUINACIÓN Y DEL OCULTAMIENTO, POR INFRINGIR EL ARTÍCULO 6o. TAMBIÉN CONSTITUCIONAL.", respectivamente.

Del amparo en revisión 2137/93 citado, derivó la tesis 2a. XIII/97, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo V, febrero de 1997, página 346, con el rubro: "INFORMACIÓN, DERECHO A LA. NO EXISTE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER AMPARO CONTRA EL INFORME RENDIDO POR EL TITULAR DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL DISTRITO FEDERAL, AL NO SER UN ACTO AUTORITARIO."

GARANTÍAS INDIVIDUALES (DERECHO A LA INFORMACIÓN). VIOLACIÓN GRAVE PREVISTA EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 97 CONSTITUCIONAL. LA CONFIGURA EL INTENTO DE LOGRAR LA IMPUNIDAD DE LAS AUTORIDADES QUE ACTÚAN DENTRO DE UNA CULTURA DEL ENGAÑO, DE LA MAQUINACIÓN Y DEL OCULTAMIENTO, POR INFRINGIR EL ARTÍCULO 6o. TAMBIÉN CONSTITUCIONAL. El artículo 6o. constitucional, in fine, establece que "el derecho a la información será garantizado por el Estado". Del análisis de los diversos elementos que concurrieron en su creación se deduce que esa garantía se encuentra estrechamente vinculada con el respeto de la verdad. Tal derecho es, por tanto, básico para el mejoramiento de una conciencia ciudadana que contribuirá a que ésta sea más enterada, lo cual es esencial para el progreso de nuestra sociedad. Si las autoridades públicas, elegidas o designadas para servir y defender a la sociedad, asumen ante ésta actitudes que permitan atribuirles conductas faltas de ética, al entregar a la comunidad una información

manipulada, incompleta, condicionada a intereses de grupos o personas, que le vede la posibilidad de conocer la verdad para poder participar libremente en la formación de la voluntad general, incurren en violación grave a las garantías individuales en términos del artículo 97 constitucional, segundo párrafo, pues su proceder conlleva a considerar que existe en ellas la propensión de incorporar a nuestra vida política, lo que podríamos llamar la cultura del engaño, de la maquinación y de la ocultación, en lugar de enfrentar la verdad y tomar acciones rápidas y eficaces para llegar a ésta y hacerla del conocimiento de los gobernados. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, III, junio de 1996, p. 513, tesis: P. LXXXIX/96; IUS: 200111

SOLICITUD 3/96. Petición del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejerza la facultad prevista en el párrafo segundo del artículo 97 de la Constitución Federal. 23 de abril de 1996. Unanimidad de once votos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número LXXXIX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

1.2.1. Obligación del Estado de dar acceso a la información

El Estado tiene el deber de averiguar si efectivamente el contribuyente cumple con sus respectivas obligaciones tributarias, y para ello ha creado diversos mecanismos. Éstos mecanismo han sido llamados como “facultades de comprobación”, que en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento, y en forma mediata, buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.⁵³

En el artículo 16, antepenúltimo párrafo, de nuestra Constitución, se señala la facultad de la autoridad administrativa de verificar que se hayan cumplido con las disposiciones fiscales: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 1998, p. 213

cateos”. Las facultades de comprobación, son entonces, aquellos actos de molestia para el contribuyente, donde la autoridad hacendaria tiene la facultad de revisar la contabilidad, bienes o mercancías para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, reuniendo las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, cumplir los demás requisitos de constitucionalidad y de legalidad previamente establecidos⁵⁴. Comúnmente se refieren, a la llamada visita domiciliaria (artículo 42, fracción III, del CFF) y a la revisión de gabinete (artículo 42, fracción II, del CFF)⁵⁵

Sin embargo, aun cuando la autoridad hacendaria cuenta con facultades constitucionales encaminadas a la comprobación, y en su caso, a la determinación y liquidación de la obligación tributaria, es decir, cuando el sujeto asume la condición de sujeto pasivo o deudor de una suma a título de tributo⁵⁶, entonces esas facultades tienen que llevarse a cabo dentro de un marco jurídico apegado al derecho de acceso a la información pública y a la protección de los datos personales (dentro de los datos personales, encontramos los que la doctrina ha

⁵⁴ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 2006, p. 152

⁵⁵ La visita domiciliaria y la revisión de gabinete, reguladas en el artículo 42, fracciones II y III del CFF, señalan lo siguiente: “Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: ... II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran. III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías...”

⁵⁶ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, México, Cengage Learning Editores, 2009, p. 306

llamado calidad o atributos, donde se incluyen la edad, el estado civil, el sexo, la profesión u oficio, la actividad empresarial y el domicilio).⁵⁷

El artículo 6o. Constitucional, reformado en el año 2007, asegura la garantía del acceso a la información siguiendo el principio de la máxima publicidad, donde cabe señalar que la apertura es la regla, y la reserva la excepción; la protección de la vida privada y datos personales de los gobernados; el acceso gratuito a la información y datos personales; la obligación de establecer mecanismos y procedimientos de revisión expeditos que se sustanciaran ante órganos especializados, imparciales y con autonomía; la publicación en medios electrónicos de información sobre el ejercicio de sus finanzas y las sanciones para la inobservancia de estas disposiciones. Estos principios y bases constitucionales deben regir el comportamiento de las entidades del Estado, especialmente, la de la autoridad tributaria.

Es decir, se podría considerar que, si la autoridad tributaria no diera cumplimiento a su obligación de dar el máximo acceso a la información, estaría coartando un recurso de defensa a los derechos fundamentales de las personas. La garantía de acceso a la información tributaria es una obligación del Estado para evitar que los poderes de la hacienda pública sean mal usados por los funcionarios y servidores públicos, y se causen daños, en consecuencia, a los propios contribuyentes y al erario público.

Para ello, se puede considerar que el acceso a la información tributaria se garantiza a través de los siguientes puntos:

1) Con políticas de transparencia proactiva, en ánimo de promover el cumplimiento espontáneo del pago de contribuciones y evitar la evasión fiscal;

2) Dando entrada y respondiendo a las solicitudes de acceso a la información pública, fundando y motivando debidamente la reserva de la información;

⁵⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw Hill, 1998, p. 245

3) Permitiendo el acceso y garantizando la protección de los datos personales de los contribuyentes; y

4) Dando información oportuna y veraz sobre las consultas tributarias planteadas por los contribuyentes respecto a su situación legal, dichas consultas están relacionadas directamente con el artículo 8o. Constitucional, conforme al cual los funcionarios y empleados públicos están obligados a dar contestación a las peticiones que se les formulen^{58 59}.

1.2.2. Límites al derecho de acceso a la información

Los límites al acceso a la información puede establecerse mediante dos formas: ya sea jurisprudencial y mediante legislación.

Referente a este último punto, en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, no solo se estipula la apertura de la información, sino que además se enumeran las excepciones a aquella, que consiste en la llamada “reserva de la información”. En este tema en particular, nos interesan aquellos límites establecidos al acceso a la información en materia tributaria, pieza fundamental de esta investigación, donde cabe anotar que ya existían límites a dicha información en ordenamientos anteriores a la Ley antes citada. Es así, entonces que, los límites al derecho de acceso a la información se basan, particularmente, en dos rubros, acerca de la información considerada como “reservada” y aquella denominada “confidencial”, donde entra la protección de los datos personales.

⁵⁸ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho fiscal*, México, Limusa, 2008, p.190

⁵⁹ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 55

1.2.2.1. Información reservada

La LFTAIPG, considera la información clasificada como reservada, entre otra, aquella cuya revelación puede dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del Estado y la que puede causar un perjuicio a las actividades de verificación de las leyes y en la recaudación de las contribuciones.⁶⁰

Esta ley recoge algunas reservas que ya existían en otros ordenamientos, donde se incluye la reserva fiscal, conocida comúnmente como “secreto fiscal”⁶¹ regulado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Como se analizará en el apartado correspondiente, aquella información que sea reservada bajo el concepto del secreto fiscal, como de cualquier otra información que pueda afectar la recaudación y la seguridad económica del país, la realidad es que, y ante la negativa de información de la autoridad hacendaria, se debe contener una explicación amplia y concisa del porqué del acto resolutorio de la autoridad. Tanto la LFTAIPG, como de su reglamento, se desprende que la reserva y clasificación de la información debe estar “fundada y motivada”.^{62 63}

⁶⁰ El artículo 13, fracción V, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, establece lo siguiente: “Artículo 13. Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda: ... V. Causar un serio perjuicio a las actividades de verificación del cumplimiento de las leyes, prevención o persecución de los delitos, la impartición de la justicia, la recaudación de las contribuciones, las operaciones de control migratorio, las estrategias procesales en procesos judiciales o administrativos mientras las resoluciones no causen estado.”

⁶¹ Su fundamento se encuentra en el artículo 14, en sus fracciones I y II, de la LFTAIPG: “Artículo 14. También se considerará como información reservada: I. La que por disposición expresa de una Ley sea considerada confidencial, reservada, comercial reservada o gubernamental confidencial; II. Los secretos comercial, industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal...”

⁶² El artículo 45, de la LFTAIPG, señala: “Artículo 45. En caso de que el titular de la unidad administrativa haya clasificado los documentos como reservados o confidenciales, deberá remitir de inmediato la solicitud, así como un oficio, con los elementos necesarios para fundar y motivar dicha clasificación...”

Además, no se debe de perder de vista que se trata de un mandato constitucional, donde se busca, por una parte, satisfacer la garantía constitucional, y por la otra, no dejar en estado de indefensión al afectado, al no darle oportunidad plena de defensa cuando desconoce los motivos y fundamentos del acto resolutivo.⁶⁴

En este punto, hay que señalar lo que sanciona la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (en adelante LFDC), ya que ésta, aludiendo al Código Fiscal de la Federación, prohíbe otorgar información sobre las obligaciones sustantivas del contribuyente que contengan sus datos patrimoniales, pretendiendo que el contribuyente tenga control sobre dichos datos y éstos se mantengan en carácter de confidencial.⁶⁵ Asimismo, la LFDC, en su artículo 3o., contempla el derecho de acceso a la información tributaria sustantiva al titular de ésta (ya sea el titular o responsable solidario), con la condición de que los

⁶³ El Reglamento de la LFTAIPG, en su artículo 70, concretamente en la fracción IV, estipula: “IV. En el caso de que la unidad administrativa determine que la información solicitada contiene documentos reservados o confidenciales, o un documento que contenga partes o secciones reservadas con este tipo de información, deberá remitir al Comité, la solicitud de acceso y una comunicación en la que funde y motive la clasificación correspondiente en el mismo plazo a que se refiere la fracción anterior, así como la reproducción de una versión pública de los documentos que no estén clasificados o en los que se hayan omitido las partes o secciones que contengan información reservada o confidencial. El Comité podrá confirmar, modificar o revocar la clasificación mencionada, para lo cual podrá tener acceso a los expedientes o documentos clasificados. En su caso, el Comité procederá conforme lo establece el artículo 41 de este Reglamento y emitirá una resolución fundada y motivada...”

⁶⁴ Véase la tesis FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN OTRO DOCUMENTO. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, vols. 145-150, sexta parte, p. 127; IUS: 250868

⁶⁵ El artículo 2o., fracción VII, de la LFDC, señala lo siguiente: “Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: ... VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación...”

expedientes no estén en un procedimiento abierto, es decir, el expediente se tiene que encontrar cerrado.⁶⁶

1.2.2.2. Información confidencial (datos personales)

En este apartado, habría de hacerse una distinción entre los llamados datos patrimoniales y los denominados datos personales. Los primeros se refieren a la información que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria⁶⁷ o contribuyente, es decir, la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen, proporciona a la autoridad en cumplimiento de las normas fiscales, mientras que los segundos, son los datos o información referentes o concernientes a las personas que se encuentra en posesión del Estado y que algunas leyes le dan el tratamiento de “confidencial”.

En nuestra Constitución Política la primera vez que se utilizó el término “datos personales” fue en la ya mencionada reforma al artículo 6o. del año 2007, con un ánimo de establecer las bases y principios del derecho de acceso a la información. En dicha reforma, en la agregada fracción II, se anota lo siguiente: “la información que se refiere a la vida privada y datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes”. Según este mandato constitucional, las “excepciones” a la protección de dichos datos, sería una tarea de las leyes secundarias, donde se haría la categorización de cuáles datos debían de protegerse y cuáles no.

En el año 2009, se reformó el artículo 16 Constitucional para otorgar al sujeto de la información el derecho de la autodeterminación de sus propios datos

⁶⁶ El artículo 3o., de la LFDC, establece: “Artículo 3o.- Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.”

⁶⁷ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2007, p. 281

(ya sea que estuvieren en manos de particulares o del propio Estado) y se menciona, además que, las leyes desarrollaran la base de los procedimientos y normas de resguardo, intercambio, modificación, administración, comercialización y acceso a los datos personales. Es decir, las leyes uniformarían un sistema de apertura y reserva de datos personales que, aunque ya se encuentran estipulados en diversas leyes secundarias, la realidad es que no han sido sistematizadas para dar cumplimiento a la disposición constitucional de protección de datos personales.

La LFTAIPG, desarrolla dicha protección de datos personales en su capítulo IV, por lo que hace a la tutela y acceso a los datos personales en posesión del Estado. Dicha ley, en su artículo 3o., fracción II, nos dice que debemos entender por datos personales a “cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable”. Un punto importante es que, según esta ley, solo se contempla la protección de los datos personales a las personas físicas⁶⁸ y no así a las personas morales, por lo que ha sido cuestionado si las personas morales tienen una “vida privada” y si se les debe blindar de la misma forma que a una persona física⁶⁹. Con este enorme detalle por frente, que para la materia tributaria

⁶⁸ En la siguiente tesis jurisprudencial se confirma este señalamiento: TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS PERSONALES SÓLO CONSTITUYE UN DERECHO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS MAS NO DE LAS MORALES (AUTORIDADES RESPONSABLES). Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, XXIII, enero de 2006, p., 2518, tesis: XIII. 3o.12 A; IUS: 176077.

⁶⁹ En ese mismo tenor, se puede hacer referencia a las siguientes tesis jurisprudenciales: TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. LA OPOSICIÓN A QUE SE PUBLIQUEN DATOS PERSONALES DE LAS PARTES EN ASUNTOS DEL CONOCIMIENTO DE LOS ÓRGANOS DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, ESTÁ SUJETA A LA CALIFICACIÓN DE EFICACIA, EN TÉRMINOS DEL REGLAMENTO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY FEDERAL RELATIVA. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, XXI, mayo de 2005, p., 1583, tesis: IV. 2o. A. 137 A; IUS: 178271; y TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. RESULTA INEFICAZ LA OPOSICIÓN A LA INCLUSIÓN DE LOS

es de suma importancia, en tanto no exista otra regulación, la protección de datos es limitada a ciertas personas dentro del sistema de administración tributaria (las físicas y no a las morales).

Mientras que la LFTAIPG, define el alcance de los datos personales como una barrera al derecho de acceso a la información, reconoce a una figura que ya existía en nuestro derecho, la confidencialidad de la información. En su artículo 18, la LFTAIPG, considera como confidencial, aquella que reúna dos requisitos:

I. La entrega con tal carácter por los particulares a los sujetos obligados, de conformidad con lo establecido en el Artículo 19, y

II. Los datos personales que requieran el consentimiento de los individuos para su difusión, distribución o comercialización en los términos de esta Ley.

No se considerará confidencial la información que se halle en los registros públicos o en fuentes de acceso público.

Así, el artículo 19 de la LFTAIPG⁷⁰ y el 38 de su reglamento⁷¹, prevén que los particulares deberán señalar a la autoridad en el momento en que la

DATOS PERSONALES EN LA PUBLICIDAD DE LOS ASUNTOS DEL CONOCIMIENTO DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO AQUÉLLOS NO REVISTAN LA CARACTERÍSTICA DE RESERVADOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, XXI, mayo de 2005, p., 1585, tesis: IV.2o.A.139 A; IUS: 178270

⁷⁰ El artículo 19, de la LFTAIPG, manifiesta lo siguiente: “Artículo 19. Cuando los particulares entreguen a los sujetos obligados la información a que se refiere la fracción I del artículo anterior, deberán señalar los documentos que contengan información confidencial, reservada o comercial reservada, siempre que tengan el derecho de reservarse la información, de conformidad con las disposiciones aplicables. En el caso de que exista una solicitud de acceso que incluya información confidencial, los sujetos obligados la comunicarán siempre y cuando medie el consentimiento expreso del particular titular de la información confidencial.”

⁷¹ El artículo 38, del Reglamento de la LFTAIPG, señala: “Artículo 38. Los particulares que entreguen a las dependencias y entidades información confidencial de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley, deberán señalar los documentos o las secciones de éstos que la contengan, así como el fundamento por el cual consideran que tenga ese carácter.”

información se le entrega, que será específicamente confidencial. Con esto debemos entender que, quien define la naturaleza de confidencialidad de la información, es el sujeto de la información y no una autoridad con mandato legal o sin éste.

El CFF no estipula que la información que los contribuyentes entregan al fisco sea “confidencial”, en los términos de la LFTAIPG, ya que el CFF es anterior a la ley (data del año 1981). En cambio, establece la “reserva absoluta” de ésta y sus excepciones hacia otras autoridades y entes que por acuerdo, mandato legal o, inclusive, discreción de la propia autoridad hacendaria, considere, pero sin contemplar el consentimiento de los sujetos de la información ni respetar el principio de finalidad de los datos que el derecho implica.

En el apartado correspondiente de este documento, se pondrá a discusión si la información protegida por el secreto o reserva fiscal de los artículos 69 del CFF y 14, fracción II, de la LFTAIPG, es información confidencial o no, y si lo fuera, entonces se afirmaríase que los datos patrimoniales son confidenciales y, por lo tanto, gozaran de una reserva indefinida y absoluta. Debido a la escases de doctrina en el tema, no queda claro si la información tributaria se debería considerar dentro de los supuestos del artículo 18 de la LFTAIPG, a menos que los contribuyentes entreguen dicha información a la autoridad con carácter de confidencial, sin hacer previamente una catalogación de los datos personales y de los patrimoniales o de interés tributario.

1.3. Marco normativo de la transparencia tributaria

El marco jurídico de la transparencia tributaria se encuentra en las siguientes disposiciones:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 134;

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013;

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes;

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental;

Reglamento de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental;

Lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en la recepción, procesamiento y trámite de las solicitudes de acceso a la información gubernamental que formulen los particulares, así como en su resolución y notificación, y la entrega de la información en su caso, con exclusión de las solicitudes de acceso a datos personales y su corrección. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003);

Lineamientos Generales para la clasificación y desclasificación de la información de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de agosto de 2003);

Lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para notificar al Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, el listado de sus sistemas de datos personales. Sin efectos por disposición transitoria de los lineamientos de protección de datos personales. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 2003);

Lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en la recepción, procesamiento, trámite, resolución y notificación de las solicitudes de acceso a datos personales que formulen los particulares, con exclusión de las solicitudes de corrección de dichos datos. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de agosto de 2003);

Lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para notificar al Instituto Federal de Acceso a la Información Pública los índices de expedientes reservados. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2003);

Lineamientos Generales para la organización y conservación y custodia de los archivos de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2004);

Lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en la recepción, procesamiento, trámite, resolución y notificación de las solicitudes de corrección de datos personales que formulen los particulares. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de abril de 2004);

Lineamientos de protección de Datos personales. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de septiembre de 2005);

Lineamientos para el cumplimiento de obligaciones de transparencia, acceso a información gubernamental y rendición de cuentas, respecto de recursos públicos federales transferidos bajo cualquier esquema al Presidente electo de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, a su equipo de colaboradores, entre el 3 de julio y el 30 de noviembre de 2006. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2005);

Lineamientos en materia de clasificación y desclasificación de información relativa a operaciones fiduciarias y bancarias, así como al cumplimiento de obligaciones fiscales realizadas con recursos públicos federales por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2005);

Lineamientos para la entrega de la información y los datos que los sujetos obligados contemplados en el inciso a) fracción XIV del artículo 3o. de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental generarán para la elaboración del informe anual que el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública presenta ante el H. Congreso de la Unión. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2006);

Lineamientos para la elaboración de versiones públicas, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de abril de 2006).

Ubicándonos en el punto de la transparencia tributaria, encontramos que la autoridad hacendaria está obligada a proporcionar información a distintos entes.

Está obligada a informar al Congreso de la Unión (artículo 22, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013)⁷²; de compartir información con instituciones financieras; de intercambiar información con otros Estados, y de informar a los contribuyentes y al público en general (contemplado en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente)⁷³.

En este apartado en especial, nos referiremos a la obligación que tiene la autoridad fiscal de proporcionar información a los contribuyentes o al público general, sancionado en la LFDC.

⁷² Esta obligación se refiere a los informes trimestrales que el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá rendir con el objeto de evaluar el desempeño en materia de eficiencia recaudatoria, donde se deberá incluir la información correspondiente a los indicadores que a continuación se señalan: I. Avance en el padrón de contribuyentes. II. Información estadística de avances contra la evasión y elusión fiscales. III. Avances contra el contrabando. IV. Reducción de rezagos y cuantificación de resultados en los litigios fiscales. V. Plan de recaudación. VI. Información sobre las devoluciones fiscales. VII. Los montos recaudados en cada periodo por concepto de los derechos de los hidrocarburos, estableciendo los ingresos obtenidos específicamente, en rubros separados, por la extracción de petróleo crudo y de gas natural, en concordancia con lo dispuesto en el Capítulo XII del Título Segundo de la Ley Federal de Derechos. VIII. Los elementos cuantitativos que sirvieron de base para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios, conforme al artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. IX. Avances en materia de simplificación fiscal y administrativa.

⁷³ Disponible en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/transparencia/51_8833.html, consultado el 15 de octubre de 2013.

1.3.1. Asistencia al contribuyente

Como una vía para informar al contribuyente y orientarlo, nuestro actual régimen fiscal establece el deber de la autoridad de proporcionar asistencia al contribuyente, aunque no necesariamente implique procesos de solicitud y respuesta entre la autoridad y el contribuyente, ya que la autoridad hacendaria en un ánimo de hacer más eficaz y veraz su sistema de información, proporciona mucha información a través de su página de internet, donde se da respuesta a las inquietudes de los contribuyentes, sin que haya mediado una solicitud o promoción de parte del gobernado⁷⁴.

El derecho a recibir asistencia tributaria se sustenta en los artículos 5o., 6o., 7o., 8o. y 9o. de la LFDC.

En el artículo 5o. se señala la obligación de las autoridades hacendarias de prestar la necesaria asistencia e información acerca de los derechos y obligaciones tributarias, además de publicar los textos actualizados en la página web del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y de contestar de forma oportuna las consultas tributarias.

En el Artículo 6o., de la misma ley, se establece que las autoridades hacendarias harán difusión masiva para fomentar y generar la cultura contributiva y difundir los derechos del contribuyente, sin embargo, esto no se establece como una obligación para las autoridades fiscales.

Mientras, en el artículo 7o., se obliga a las autoridades fiscales a publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y de fácil comprensión, información clara y explicativa sobre las diversas formas del pago de contribuciones. Asimismo, se establece que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

⁷⁴ La autoridad hacendaria encargada de proporcionar servicios de orientación y asistencia, es la Administración General de Servicios al Contribuyente, a través de sus respectivas Administraciones Locales, dependientes del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 14, fracción III, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

(TFJFA), así como a los órganos jurisdiccionales, suministrar los textos de las resoluciones recaídas a las consultas y las sentencias judiciales.

El artículo 8o., indica que las autoridades hacendarias mantendrán oficinas abiertas en el territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes, y finalmente, el artículo 9o., establece la posibilidad para los contribuyentes de realizar consultas fiscales⁷⁵ sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas, las cuales deberán tener contestación en un plazo máximo de tres meses.

La asistencia al contribuyente también se establece en los artículos 33 y 34 del CFF, en los que se introducen algunos elementos fundamentales de la transparencia tributaria.

Es especialmente interesante el texto del artículo 33, del CFF, el cual se transcribe textualmente a continuación:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.
- c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

⁷⁵ La consulta fiscal o confirmación de criterios, es un instrumento otorgado a los contribuyentes para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales debido a la complejidad del sistema jurídico-tributario. La consulta fiscal tiene semejanza al derecho de petición establecido en el artículo 8o. Constitucional, alejándose del derecho de acceso a la información.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros.

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.

b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.

c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su

incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

El artículo anterior se ha reformado constantemente, desde su entrada en vigencia en el año 1981, con el afán de aumentar y mejorar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, o bien, elevar los niveles de recaudación del fisco a través de políticas de información y transparencia.

Algunas de esas reformas, han sido las siguientes:

En el año 1981, se estableció en el artículo 33, la modalidad de la asistencia gratuita al contribuyente, donde resalta una peculiaridad en cuanto al lenguaje utilizado por las autoridades hacendarias, al señalar que deberá ser “llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes” (ver fracción I) Esta reforma no solo fue relevante por su innovación en la asistencia al contribuyente, sino que además fue un avance en materia de transparencia tributaria en lo que se refiere a la publicidad de las resoluciones de las autoridades fiscales.

En el año 1991, hubo una nueva reforma al citado artículo 33 del CFF, donde se introducen programas de prevención y resolución de problemas del

contribuyente, y se crea el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal con el propósito de fortalecer la superación técnica y profesional del personal hacendario.

Otra reforma ocurrió en el año 1999, donde se profundizó en la creación de programas de prevención. Para el año 2003, se ampliaron los alcances de la transparencia tributaria, adicionando al inciso b) del artículo 33 del CFF, la obligación de proporcionar la orientación a los contribuyentes que se realizaba a través de la presencia física en las oficinas de la administración tributaria a gestionarse ahora a través de “medios electrónicos”, e inclusive, que se ofrezca equipo de cómputo a los contribuyentes en las propias oficinas de la autoridad para cumplir con dichos fines. Además, en dicha reforma, se estableció que todos los servicios de asistencia al contribuyente y la difusión de la información se hiciera a través de la página de internet del SAT, así como los trámites fiscales y aduaneros.

Finalmente, en reforma del año 2006, se incluyeron dos párrafos relevantes. Primero, en el inciso h) se establece que se darán a conocer de forma periódica y a través del Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculatorios de las disposiciones fiscales y aduaneras. En su penúltimo párrafo, se obliga a las autoridades tributarias a dar a conocer públicamente los criterios de carácter general interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo los que a criterio de la autoridad tengan carácter de “confidencial”.

Mientras que en el artículo 34, del CFF, en su último párrafo, señala brevemente que, el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

1.3.2. Transparencia de la autoridad tributaria

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y el Servicio de Administración Tributaria (SAT), hacen pública una enorme cantidad de información sobre su gestión, ya sea a través de su página de internet y en los informes de finanzas públicas que se entregan trimestralmente al Congreso de la Unión.⁷⁶

Es en esos informes trimestrales donde se vislumbra la política de transparencia más vinculada con la información tributaria, en lo concerniente en materia de recaudación, donde la obligación de la SHCP, implica que:

deberá incluir en el informe de recaudación neta, un reporte de grandes contribuyentes agrupados por cantidades en los siguientes rubros: empresas que consolidan fiscalmente, empresas con ingresos acumulables en el monto que señalan las leyes, sector financiero, sector gobierno, empresas residentes en el extranjero y otros. Las empresas del sector privado, además, deberán estar identificadas por el sector industrial, primario y/o de servicios al que pertenezcan.

Como se aprecia, los datos se manejan estadísticamente sin agregar los datos identificadores de cada contribuyente. En otro artículo de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), se obliga a la SHCP a realizar “un estudio de ingreso-gasto con base en la información estadística disponible que muestre por decil de ingreso de las familias, su contribución en los distintos impuestos y derechos que aporte, así como los bienes y servicios públicos que reciben con recursos federales, estatales y municipales.” Dicho informe será publicado en la página de internet de la propia SHCP, a más tardar el 15 de marzo de 2013.⁷⁷

Asimismo, la LIF, en su artículo 26, prevé la comunicación de información entre la SHCP, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) y el SAT, con el objeto de mantener la base de datos de los contribuyentes actualizados. Dicho artículo señala lo siguiente:

⁷⁶ Ver nota número 72

⁷⁷ Artículo 24, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013

Artículo 26. Los datos generales que a continuación se citan, de las personas morales y de las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo del ejercicio de sus atribuciones, deberán ser comunicados al Instituto Nacional de Estadística y Geografía para fines estadísticos:

I. Nombre, denominación o razón social.

II. Domicilio o domicilios donde se lleven a cabo actividades empresariales o profesionales.

III. Actividad preponderante y la clave que se utilice para su identificación.

La información obtenida conforme a este artículo y comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, no se considerará comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que establece el Código Fiscal de la Federación, pero 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.

La información estadística que se obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo podrá ser objeto de difusión pública.

En otro artículo más, en el numeral 27, se establece la obligación de publicar en la página de internet de la SHCP, el presupuesto de gastos fiscales, un reporte de las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, refiriéndose directamente a las personas haciéndolas identificables.⁷⁸

Además, la SHCP atiende necesidades de información específica, considerada dentro del rubro de la transparencia focalizada⁷⁹, donde se incluyen la

⁷⁸ Disponible en http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Reporte_Donatarias/reporte_donatarias_2013.pdf, consultado en 17 de mayo de 2013.

⁷⁹ Según Benjamín Hill, en su artículo “*Transparencia focalizada*”, la transparencia focalizada o transparencia pro-activa es “una respuesta a la necesidad de obtener beneficios específicos de la transparencia, así como a la demanda de un mayor orden en la información que ofrece el gobierno (...) con la transparencia focalizada se buscan objetivos específicos, se espera beneficiar a un(sic) audiencia concreta mediante la publicación de un espectro de información bien definido, a través de medios de comunicación útiles para los propósitos establecidos”. Disponible en

desincorporación de las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, la distribución del gasto público en transferencias fiscales del ramo 28 y la distribución del gasto público en transferencias federales del ramo 33⁸⁰.

En el tema de deuda, la página de internet de la SHCP, incluye estadísticas de finanzas públicas y deuda pública mensual, trimestral y semestral; las políticas y modelos de inteligencia contra el lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, publicación del plan anual de financiamiento, los lineamientos estratégicos para el manejo de crédito público y los criterios generales de política económica⁸¹.

Por otra parte, el SAT, difunde información en observancia de leyes tributarias para contribuir con el principio de la asistencia al contribuyente y mejorar el cumplimiento espontáneo en el pago de las contribuciones. De forma trimestral, el SAT publica en su página de internet, los informes tributarios y de gestión; actualiza constantemente el calendario fiscal; publica las tablas, tasas y tarifas de indicadores fiscales (se refieren a indicadores básicos para estimar en términos relativos el comportamiento de determinadas variables y que se pueden expresar en porcentajes⁸²); los indicadores económicos [tipo de cambio (TC),

http://www.economia.gob.mx/files/Tema1_Transparencia_Focalizada_Resumen.pdf, consultado el 16 de mayo de 2013.

⁸⁰ Según la SHCP, las aportaciones federales para Entidades Federativas y Municipios (Ramo 28 y Ramo 33) es el mecanismo presupuestario diseñado para transferir a los estados y municipios recursos que les permitan fortalecer su capacidad de respuesta y atender demandas de gobierno en los rubros de: educación, salud, infraestructura básica, fortalecimiento financiero y seguridad pública, programas alimenticios y de asistencia social e infraestructura educativa. Con tales recursos, la Federación apoya a los gobiernos locales que deben atender las necesidades de su población; buscando además, fortalecer los presupuestos de las entidades federativas y las regiones que conforman. Estas aportaciones federales se distribuyen a los Estados en los anteriores fondos con base a lo establecido en el capítulo V, de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), artículos 25 a 51.

⁸¹ Disponible en <http://www.shcp.gob.mx/InfGub/Paginas/Default.aspx>, consultado el 15 de julio de 2013.

⁸² Vidales Rubí, Leonel, *Glosario de términos financieros, contables, administrativos, económicos, computacionales y legales*, UABC, Plaza y Valdés Editores, 2003, p. 398

unidades de inversión (UDIS), Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), Costo Porcentual Promedio (CPP), tasa de recargos (TRec)], requisitos de los comprobantes fiscales; programas y campañas fiscales; extractos de las resoluciones más relevantes recaídas a las promociones fiscales, todo esto con datos desagregados con la información personal que no hagan identificable a los contribuyentes, entre otros muchos temas⁸³.

⁸³ Dichos datos pueden ser verificados en la página del Servicio de Administración Tributaria, <http://www.sat.gob.mx>

Capítulo Segundo

El secreto fiscal

2.1. Antecedentes y conceptos

Como se ha referido anteriormente, la doctrina en torno al secreto fiscal, es escasa e, incluso, es poco clara al identificar la materia y la naturaleza de esta reserva de información, comúnmente denominada secreto fiscal.

Si hacemos referencia al significado gramatical del término “secreto”, según la Real Academia Española, se refiere a una “cosa que cuidadosamente se tiene reservada y oculta”⁸⁴ Más adelante también se puede leer que, por secreto también podemos entender a una reserva o sigilo.

Para la SCJN, el concepto de secreto fiscal, lo encontramos en la siguiente tesis aislada:

SECRETO FISCAL. CONCEPTO DE. El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de reserva absoluta en lo concerniente a la información tributaria del contribuyente (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), a cargo del personal de la autoridad fiscal que intervenga en los trámites relativos a la aplicación de disposiciones fiscales. Así, en principio, dicha medida legislativa establece una concreta carga -de no hacer- impuesta al personal -servidores públicos- de la autoridad fiscal, consistente en que al aplicar las disposiciones fiscales no deben revelar de ninguna forma información tributaria de los contribuyentes. En esto precisamente, desde la perspectiva del derecho positivo, consiste el "secreto fiscal". Por ende, la intervención legislativa por la cual se estableció el secreto fiscal no se encuentra diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin en los términos señalados. Pero la reserva del secreto fiscal no es absoluta, tal y como lo dispone el mismo artículo 69, con independencia de que en principio así se encuentre establecido textualmente, sino relativa al establecer dicho precepto distintas excepciones al respecto. PRIMERA SALA. Amparo en revisión 371/2012. Luis Gerardo Valderrama Navarro. 9 de enero de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Olga Sánchez Cordero de García Villegas, quienes

⁸⁴ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=secreto>, consultado el 27 de junio de 2013.

reservaron su derecho a formular voto de minoría. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.⁸⁵

El secreto, en su sentido estricto, no se encuentra regulado en nuestra Constitución Política, no obstante, existe la costumbre de fundamentar constitucionalmente cualquier reserva de información en los artículos 6o., 7o., 14 y 16 de la Constitución Política, dependiendo de la información del bien jurídico que se pretenda reservar.

Es en la legislación en donde el resguardo o reserva de la información se configura de manera más clara. En diversas leyes se exige el secreto o resguardo de la información como una consecuencia de la confidencialidad que debe observar el funcionario o servidor en sus gestiones públicas. Por ello, podemos observar secretos, tanto en la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Banco de México, el Código Fiscal de la Federación, entre otros, en éstas, se garantiza la confidencialidad de los datos, aun cuando el concepto de confidencialidad fue abordado años después, en el año 2002, cuando se expidió la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Hay quienes señalan que el secreto fiscal tiene su antecedente directo en el llamado secreto bancario, es así que, la doctrina mexicana ha manejado indistintamente los conceptos de secreto financiero o bancario y el secreto fiscal para referirse al sigilo de la información de tipo económico, inclusive, han llegado a igualarlo con el secreto profesional.

Sin embargo, es necesario hablar de las diferencias que existen entre dichos conceptos. Primeramente, el secreto fiscal nace del derecho público, al originarse de la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente, mientras que el bancario o financiero resulta de derecho privado. Otra diferencia

⁸⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, p., 970; IUS: 2003406

sustancial es que, en el secreto bancario la razón de la reserva es mantener una estrecha confianza entre la institución financiera y su cliente, mientras que en el secreto fiscal, la reserva se origina de la obligación de los ciudadanos a contribuir con la hacienda pública.

Mientras que, cuando hablamos del secreto profesional, ya sea para los servidores públicos o para los profesionistas (abogados, médicos, etcétera) se refiere a la información derivada de la relación que se da entre un profesional y su cliente, donde éste, de manera voluntaria, le transmite o confía ciertos datos o informes, y donde el profesionista tiene un deber de custodia. Para Pina, el secreto profesional es una reserva a que se encuentran obligadas determinadas personas, en virtud de la cual, no pueden divulgar los hechos cuyo conocimiento hayan obtenido en el ejercicio de sus actividades profesionales y que los dispensa de la obligación de prestar testimonio ante los tribunales con referencia a los mismos.⁸⁶ Entonces, no podemos asegurar que el origen del secreto fiscal se encuentre en el secreto profesional, ya que tanto los profesionistas como los servidores públicos, cuentan con ese deber profesional de secrecía y en su caso, serían acreedores a una sanción penal o administrativa por revelar datos, pero no es esto el fin del secreto fiscal regulado en el CFF y posteriormente, por la LFTAIPG.

Una vez aclarados los puntos anteriores, ahora abordaremos los antecedentes legislativos del secreto fiscal contemplado en el CFF.

Esos antecedentes se remontan al Código Fiscal de 1938⁸⁷, donde, en parte de su texto, se regulaba al secreto fiscal de la siguiente forma:

Artículo 233. Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los Territorios, del Departamento del Distrito Federa y de los Municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades, las siguientes:

...

⁸⁶ De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 2012, p. 450

⁸⁷ Garza, Sergio Francisco De la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2010, p. 76

XX. Faltar a la obligación de guardar el secreto que les impongan las leyes fiscales en los negocios que deban conocer, revelar los datos declarados por los causantes o aprovecharse de ellos en cualquier forma.

En esta infracción incurren las personas que, como representantes de los causantes, integren las juntas calificadoras, para cuyo efecto se les asimila a las autoridades...

Mientras que, el CFF del año 1967, hacía mención del secreto fiscal en los siguientes términos:

Artículo 40. Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los Territorios, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas Entidades, las siguientes:

XI. Faltar a la obligación de guardar secreto respecto de los asuntos que conozcan; revelar los datos declarados por los causantes o aprovecharse de ellos.

Para los efectos de esta infracción, los representantes de los causantes que integren las juntas calificadoras o los organismos fiscales autónomos se asimilan a los empleados o funcionarios públicos;

Artículo 90. 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 causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquéllos 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.

Ubicándonos ya, en el CFF del año 1981, el texto original, aun sin reformas, citaba lo siguiente:

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 declaratorias y datos suministrados por los contribuyentes o por los 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 en el artículo 63 de este Código.

Sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos de los contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas...

Artículo 72. Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y en la forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

En el año 1989, se le adicionó al artículo 69, una excepción más a la llamada reserva absoluta, para quedar que, en los casos en que exista intercambio recíproco suscrito por el secretario de la SHCP, se podrá suministrar la información de los contribuyentes a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la información se usará para efectos fiscales y esos países guardarán el secreto fiscal.

En 1997, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) con fecha 29 de diciembre, se le adicionó un párrafo más al citado artículo, donde se hace referencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que respecta a las sociedades controladoras de información, que dispone que la identidad de los comparables utilizados para motivar la resolución solamente se revelará a los tribunales ante los que se impugne el acto de autoridad.

Para el año 2000, se añadió un enunciado al párrafo inicial donde se aclara que la reserva absoluta no comprenderá la información sobre los créditos fiscales exigibles que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de

información crediticia con la autorización de la SHCP, es decir, queda firme la autorización de la Secretaría para proporcionar información sobre créditos fiscales exigibles a las sociedades que ésta considere.

En el año 2004, se añaden dos párrafos al artículo 69. En un primer párrafo se limita a la reserva absoluta tratándose de las investigaciones sobre conductas, previstas en el artículo 400 bis del Código Penal, sobre la adquisición, administración, custodia y transferencia de recursos, derechos o bienes de naturaleza ilícita. En una segunda añadidura, se limita también a la reserva absoluta cuando la información es relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, cuya información solo podrá ser otorgada ante los tribunales en que se impugne el acto de autoridad.

Para el año 2005, se intentó abrir el concepto del secreto fiscal, bajo el argumento de que “no sea un obstáculo para las autoridades encargadas de la fiscalización de los recursos públicos en México; pues poder tener acceso a la información fiscal de las personas morales y físicas que dan a conocer o declaran ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, permitirá hacer más eficaz y eficiente esta tarea”⁸⁸

En el año 2007, se modificó en referencia a las sociedades de información crediticia, además se agregaron tres excepciones a la reserva absoluta del artículo 69, del CFF.

En un primer término, en cuanto a la información que la SHCP proporciona a las sociedades de información crediticia, se establece ésta se referirá a créditos fiscales firmes, eliminándose el otrora concepto de *exigibles*. La segunda reforma, consistió en que no se aplicará la reserva absoluta cuando (y para efectos del

⁸⁸ Diario de los Debate de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, México, Distrito Federal, martes 13 de diciembre de 2005, Legislatura LIX, año III, número 33, periodo ordinario; disponible en <http://cronica.diputados.gob.mx/PDF/59/2005/dic/051213-1.pdf>, consultado el 9 de julio de 2013.

artículo 26, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, refiriéndose a la expedición de marbetes y precintos), la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) de la Secretaría de Salud, y la tercera reforma, consiste en que no se aplicará la reserva absoluta en el supuesto de que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, requiera información sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenidas en las bases de datos del SAT.

En otra reforma del año 2008, se adicionó un párrafo donde se excluye la reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos ni a las Salas del Tribunal Federal Electoral del Poder Judicial de la Federación, en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos.

Para el año 2009, se agregó otra limitante a la reserva absoluta, en lo concerniente a la información que se proporcione a un contribuyente para verificar los datos contenidos en los comprobantes fiscales que pretendan deducir o acreditar, expedidos a su nombre en términos del artículo 29 del propio CFF.

Finalmente, en el año 2011, ocurrieron dos reformas al artículo 69, del CFF. Una primera, publicada en el DOF el 10 de mayo, donde se adicionó una excluyente más a la reserva absoluta, decía que 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 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.

Por último, la más reciente reforma al multicitado artículo 69, fue publicada en el DOF con fecha 12 de diciembre de 2011, consistente en una reforma menor, donde únicamente se elimina la mención sobre el numeral de un artículo del propio CFF.

Es así entonces que, el CFF de 1981 es aun el código vigente para 2013, como hemos visto, el artículo 69 ha sufrido varias reformas. Citando a las autoras Luna Pla y Ríos Granados⁸⁹, el texto original del citado artículo, comprendía los siguientes elementos:

El personal oficial que intervenga en los 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 relacionados con ellos, así como los datos obtenidos en el ejercicio de sus facultades de contribución (sic)

La absoluta reserva se dispensa en los casos en que señalen las leyes fiscales donde deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal, o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o los hechos que puedan servir para motivar las resoluciones de la SHCP, según el supuesto del artículo 63 del CFF.

Solo por acuerdo expreso del Secretario de la SHCP se podrán publicar los siguientes datos de los contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Cabe señalar que, este texto original permanece vigente y ha permanecido sin modificaciones entre todas las reformas, donde solo se adicionan más supuestos a este artículo.

2.2. Regulación del secreto fiscal en la legislación vigente

2.2.1. El secreto fiscal en el Código Fiscal de la Federación

El secreto fiscal está establecido en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, dentro del Título Tercero, denominado “De las facultades de las autoridades fiscales”. A continuación se transcribe íntegramente su contenido, según la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de diciembre de 2011:

⁸⁹ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal, desafíos en México*, op. cit., p. 106

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 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 para efecto de calcular el monto de las sanciones a que se refiere el 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.

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 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, 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 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.

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.

En el inicio de este mandato se observa una obligación de resguardo sobre el personal actuante, al señalar que *“el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias”*, es decir, podríamos considerar que el resguardo de la información resulta en una facultad que la ley le confiere a la autoridad fiscal.

Dentro de este artículo podemos encontrar algunos elementos que resaltan de su análisis. El primero de ellos, es el origen del resguardo. Como dijimos antes, esto hace la distinción con el secreto profesional, ya que aquí el contribuyente no se le acerca al fisco por decisión personal, sino en cumplimiento a su obligación de contribuir (relacionado con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁹⁰)

Un segundo elemento de análisis, consistente en la responsabilidad del resguardo que recae en el individuo que lo viola y las sanciones son individuales. Otro elemento, es la convivencia del secreto fiscal con el derecho constitucional de acceso a la información pública. Es importante señalar que, el deber de

⁹⁰ El artículo 31, en su fracción IV, de la CPEUM, señala lo siguiente: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

confidencialidad de las autoridades hacendarias no tiene otro fundamento que las propias bases constitucionales, en particular, en el respeto a los derechos fundamentales del derecho a la vida privada y la protección de los datos personales. Continuando con el cuarto elemento de análisis, se señala la obligación legal de la reserva que tienen las autoridades fiscales respecto de los datos personales y patrimoniales de los contribuyentes y que reciben ya sea por suministro o captación de información en ejercicio de sus funciones.

Un último elemento de estudio, corresponde a la apertura del secreto fiscal a sectores del ámbito de la administración pública e inclusive, a sectores privados, como lo son las sociedades de información crediticia.

2.2.2. El secreto fiscal en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental

De cierta manera, el secreto fiscal también se encuentra regulado en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), y lo clasifican como “información reservada”, según lo regulado en el artículo 13, fracciones II y IV⁹¹. De igual manera, en el artículo 14, en su fracción II⁹², se considera reservada, entre otros secretos, el fiscal tutelando el interés jurídico, la que por disposición expresa de otras leyes, sea considerada como tal, es decir, como confidencial o reservada.

⁹¹ La LFTAIPG, en su artículo 13, fracciones II y IV, establece lo siguiente: Artículo 13. Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda: ... II. Menoscabar la conducción de las negociaciones o bien, de las relaciones internacionales, incluida aquella información que otros estados u organismos internacionales entreguen con carácter de confidencial al Estado Mexicano; ... IV. Poner en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona...

⁹² La LFTAIPG, en su artículo 14, fracción II, señala lo siguiente: Artículo 14. También se considerará como información reservada: ... II. Los secretos comercial, industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal...

Siguiendo con el mismo artículo 14, de la LFTAIPG, se establece la reserva de la información como temporal y no una reserva indefinida, cuando concluya el periodo de reserva o las causas que hayan dado origen a la reserva de la información señalada en sus fracciones III y IV, pero no aclara lo que ocurriría en los supuestos de la fracción II, donde entre otros, se señala al secreto fiscal. Complementando lo anterior, la LFTAIPG, en su artículo 15⁹³, establece que lo regulado por los artículos 13 y 14, donde cabe la información reservada, podrá clasificarse como tal, hasta por un periodo de 12 años y que podrá ser desclasificada cuando las causas que dieron origen a su clasificación se extingan, o incluso, cuando el periodo de reserva haya transcurrido, pero sin perjuicio a lo que al respecto establezcan otras leyes.⁹⁴

Es importante hacer hincapié que, el CFF (en su versión original y en sus posteriores reformas), no hace una distinción entre los llamados datos personales y la denominada información pública, tal y como lo hace la LFTAIPG. Hay que recalcar que la LFTAIPG, ubica al secreto fiscal dentro de la información reservada (información pública) y no dentro de la denominada confidencial (donde entran los datos personales)

Otro punto importante es que, el CFF considera únicamente a la reserva absoluta y no a una parcial, tal como lo señala la LFTAIPG. Si bien, el CFF señala los supuestos donde tendrá cierta apertura de información, esto queda siempre con un toque de arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias, y todavía

⁹³ Dicho artículo señala textualmente lo siguiente: Artículo 15. La información clasificada como reservada según los artículos 13 y 14, podrá permanecer con tal carácter hasta por un periodo de doce años. Esta información podrá ser desclasificada cuando se extingan las causas que dieron origen a su clasificación o cuando haya transcurrido el periodo de reserva. La disponibilidad de esa información será sin perjuicio de lo que, al respecto, establezcan otras leyes.

⁹⁴ Véase la tesis aislada: SECRETO FISCAL. PARA DESCLASIFICAR LA INFORMACIÓN QUE ESTA FIGURA PROTEGE DEBE APLICARSE LA REGLA GENERAL DE DOCE AÑOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 15, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, p., 973; IUS: 2003409

más, el CFF, no exige de manera expresa el que se motive el porqué de la reserva. Es por ello, que no debemos pasar por alto que, en esta “apertura relativa”, se deja a un lado un aspecto fundamental del régimen del derecho de acceso a la información y de la protección de datos personales, que es el consentimiento del sujeto de la información, acerca de la transmisión de la información relativa a él, que será proporcionada a otras entidades, que como ya se mencionó, pueden ser públicas o privadas. Es este consentimiento, un punto vago, del cual las autoridades hacendarias no han optado por reconocerlo. Concluyo entonces que, a pesar de estar regulado el secreto fiscal, tanto en el CFF como en la LFTAIPG, dicha regulación es incongruente y parece no haber una coordinación entre ellas.

2.3. El secreto fiscal y los derechos que preserva

La realidad es que es difícil distinguir acerca de los derechos que resguarda o preserva el secreto fiscal. Si bien, algunas corrientes señalan que el secreto fiscal no protege ningún derecho, hay otras que consideran que la protección radica en el derecho a la intimidad, refiriéndose a la vida privada del contribuyente. Otros más consideran que únicamente se protegen los datos personales, donde entonces no cabrían los datos de las personas morales.

Es necesario señalar que la reserva fiscal se ha invocado en dos motivos principales: para reservar información que contiene datos de las personas morales derivadas de las obligaciones de contribuir; y, para reservar información que contiene datos personales, haciendo alusión solamente a las personas físicas⁹⁵.

En el primer supuesto, ¿cuáles serían los derechos tutelados para el caso de las personas morales? La tutela principal se da sobre los derechos de

⁹⁵ Recordemos que la propia Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares, publicada en el DOF el 5 de julio de 2010, en su artículo 3ero, fracción V, señala que son datos personales, cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable.

competencia de las empresas, ya que de circular libremente la información relativa, por ejemplo, a las utilidades y erogaciones de las empresas, provocaría que otras compañías buscaran igualar sus fórmulas de éxito, obtener información para desprestigiar a la competencia, o inclusive cuestionar el derecho de autodeterminación de cada empresa, lo que afectaría su eficiencia y competencia económica⁹⁶.

En el segundo supuesto, acerca de la reserva en las personas físicas, es importante recalcar que, los datos fiscales de los individuos, pudieren hacerse públicos ante casos de interés general, por ejemplo, para conocer si algún contribuyente ha cometido alguna defraudación fiscal, conducta que perjudica el patrimonio nacional. Sin embargo, no debemos dejar de lado que el equilibrio entre el derecho a la protección de los datos personales y el interés público, representa un verdadero desafío para el Derecho, donde se tienen que poner en una balanza el derecho a la vida privada y el derecho a la información, cuando se trata de hacer públicos los datos personales de determinados individuos. Para las autoras antes citadas, la reserva de los datos personales debería desaparecer mediante una prueba de interés público, lo cual no se encuentra regulado en las normas vigentes.

2.4. El secreto fiscal y la apertura

Al tratar el tema de la apertura, no dejemos de lado que ésta podría vulnerar derechos de las personas, entonces ¿cómo debe darse la apertura de tal forma

⁹⁶ Ver la siguiente tesis jurisprudencial, que reafirma lo aquí asentado: COMISIÓN FEDERAL DE COMPETENCIA. LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS EXHIBIDOS POR LOS AGENTES ECONÓMICOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN DE PRÁCTICAS MONOPÓLICAS SON CONFIDENCIALES POR DISPOSICIÓN LEGAL, Y NO EXISTE NECESIDAD DE QUE EL OFERENTE JUSTIFIQUE TAL CARÁCTER. Visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, XX, agosto de 2004, p., 1566, tesis: I.7o.A.311 A; IUS: 180939

que no vulnere los derechos fundamentales de las personas físicas y de las personas morales?

Primeramente, cuando hablamos de las personas físicas, la apertura podría vulnerar su derecho a la intimidad, lo que pondría en riesgo su propia seguridad y la de su familia. Entonces, ¿hasta dónde debe abarcar la apertura fiscal y por qué causas?

Luna Pla y Ríos Granados, señalan algo muy importante sobre ese quehacer al decir:

Los datos con relevancia tributaria son los contables y formales, es decir, la base imponible, las deducciones permitidas por la ley, los beneficios fiscales y la base liquidable. En específico, datos que componen los elementos cuantitativos de los impuestos, información que es otorgada por el contribuyente por disposición legal, y que es necesaria para la gestión y recaudación de las contribuciones; datos que derivan del deber de informar al estado sobre las contribuciones. Estos datos no necesariamente revelan la capacidad económica de los sujetos, pero sí la capacidad contributiva subjetiva, que es la que le interesa al Estado y a los contribuyentes. En este enfoque, a través de demostrar el interés público de conocer estos datos podría superar la reserva.

Es entonces que, es pertinente que se guarde absoluta reserva respecto de los datos personales, tales como el nombre y el domicilio del contribuyente⁹⁷, pero debiendo existir una reserva relativa en cuanto a los datos contables que integran la capacidad contributiva⁹⁸ del mismo contribuyente, y que puedan darse a

⁹⁷ Para la autoridad judicial, estos datos no entrarían en la llamada reserva absoluta, cuando se trate de datos de patrones requeridos por la Juntas de Conciliación y Arbitraje. Véase la tesis aislada: PATRÓN. EL SECRETO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INAPLICABLE CUANDO LA JUNTA DE CONCILIACIÓN Y ARBITRAJE, REQUIERE INFORMACIÓN SOBRE LA IDENTIDAD DEL NOMBRE, RAZÓN SOCIAL O DENOMINACIÓN DE AQUÉL. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3, p., 2014; IUS: 2003681

⁹⁸ Véase la tesis jurisprudencial: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, Tomo XVII, mayo de 2003, p. 144

conocer al tener una naturaleza pública, al derivar del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Mexicana, donde surge el derecho de todo ciudadano de conocer acerca de otros contribuyentes, para saber si éstos pagan de conformidad con su real capacidad contributiva.

Continuando con las autoras Luna Pla y Ríos Granados, comentan acertadamente lo siguiente:

La reserva fiscal relativa... ..se sustenta en la obligación tributaria, que al ser elevada a rango constitucional, se concibe como un deber de solidaridad con los menos favorecidos y como tal debe protegerse y cumplirse. Dicha obligación genera derechos públicos subjetivos en favor de los contribuyentes, entre estos, el derecho a la información sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de autoridades y ciudadanos. Al actualizarse el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, significa que también se vulnera el derecho subjetivo de los contribuyentes sobre el buen desempeño de la hacienda pública, al verse mermada su recaudación por lo que se justifica plenamente que conozca de forma cabal por todos los contribuyentes el delito o la infracción tributaria mediante los documentos oficiales...

Por su parte, en el caso de las personas morales, como se ha dicho anteriormente, la apertura absoluta del secreto fiscal vulneraría su derecho de competencia económica⁹⁹, comercial, e inclusive, industrial.

Existe un debate entonces acerca de cómo debería realizarse la apertura en el caso específico de las personas morales, sobre sí éstas deberían sujetarse al escrutinio público, sí el derecho de acceso a la información fiscal debería ser garantizado también en el sector privado. Entonces, ¿cómo debe darse la apertura?

⁹⁹ Según la Comisión Federal de Competencia Económica (CFCE), la competencia económica es la rivalidad que se genera entre empresas que contienden en un mercado para vender sus bienes o servicios. Disponible en <http://www.cfc.gob.mx/index.php/transparencia/transparencia-focalizada/que-es-la-competencia-economica-y-libre-concurrencia>, consultado el 7 de octubre de 2013.

La apertura debería darse desde los siguientes puntos de vista: Por magisterio de ley, por prueba de interés público y, en control o test de proporcionalidad.

En el primer punto, referente al magisterio de ley, las autoras señalan que, sería pertinente que se desarrollasen reformas a la LFTAIPG que ofrezcan mayor protección a los datos del contribuyente (confidencialidad) y que al mismo tiempo, permitan la apertura relativa en casos de interés público sobre los datos contables (susceptibles de reserva). También mencionan la conveniencia de reformar el CFF para justificar legítimamente el origen de la reserva de los datos del contribuyente, prever excepciones por causas de interés público y hacer hincapié sobre la importancia de transparentar la información que genera la autoridad fiscal y aquella sobre su desempeño administrativo.

Sobre la llamada prueba de interés público, las autoras mencionan que son mecanismos del derecho comparado útiles para delimitar el alcance de dos o más derechos o interés en colisión. Para el autor Luque Rázuri, citado por Luna Pla y Ríos Granados, la reserva sólo se justifica cuando la divulgación de la información se enfrenta a intereses superiores o igualmente protegidos. Aquí es importante recalcar que, la carga de la prueba para demostrar que cierta información debe mantenerse en secreto recae en el Estado, con la finalidad de evitar que el Estado anteponga intereses privados a los públicos y llegara a negar información en forma arbitraria.

En cuanto al último punto, en el llamado control o test de proporcionalidad, pueden verse algunos casos donde resulta necesario valorar la intervención de un acto de autoridad, sobre todo en la vulneración de cualquiera de los derechos fundamentales, es entonces cuando se vuelve necesaria la entrada de este medio conocido como control de proporcionalidad.

El control de proporcionalidad, como un método para resolver controversias que implican colisión de principios¹⁰⁰, podría operar en aquellos casos donde se requiera demostrar que conocer cierta información de los contribuyentes, es de interés público. Por ejemplo, en el caso de estar interesados en conocer el listado de contribuyentes morosos, el interés público consistiría en estar al tanto acerca del daño que se está ocasionando al erario público, sobre los intereses privados.

¹⁰⁰ Díez Gargari, Rodrigo, *“Principio de proporcionalidad, colisión de principios y el nuevo discurso de la Suprema Corte”*, visible en la página de internet <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/26/ard/ard3.pdf>, consultado el 1º de octubre 2013.

Capítulo Tercero

Retos de la transparencia tributaria en México

3.1. Armonización de las normas tributarias con la garantía constitucional de acceso a la información y la protección de datos personales

El desafío de la armonización de las normas tributarias con la garantía constitucional de acceso a la información y la protección de datos personales, es el balance justo entre el derecho de acceso a la información y su principio de máxima publicidad, el derecho a la vida privada de los contribuyentes, el interés público y el tributario.

Sobre el principio de máxima publicidad que viene inmerso en el artículo 6o. Constitucional, no podemos dejarlo de lado, ya que el legislador deberá considerarlo al momento de crear o reformar una ley en materia de acceso a la información. Para el autor Fausto Kubli-García, en su artículo “El principio de máxima publicidad en el régimen constitucional mexicano”¹⁰¹, este principio tiene dos vertientes: la normativa y la interpretativa. La primera resultaría si estamos ante el escenario de aplicación normativa del principio de máxima publicidad cuando hay dos normas que regulen el acceso a la información pública, en virtud del principio se optará por la norma que más favorezca la divulgación de la información.

En el caso de la segunda vertiente, el autor comenta que, por lo que respecta a la aplicación interpretativa del principio de máxima publicidad, tendría lugar cuando a alguna norma se le puedan atribuir varios sentidos, por lo que se aplicaría el sentido que más favorezca a la publicidad.

Por lo anterior, el punto más importante para que exista una debida armonización entre la nueva construcción constitucional y legal del derecho de

¹⁰¹ Kubli-García, Fausto, “Principio de máxima publicidad en el régimen constitucional mexicano”, en Carpizo, Jorge y B. Arriaga, Carol (Coord), *Homenaje al doctor Emilio O. Rabasa*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, p. 860

acceso a la información, sería una reforma al artículo 69, del CFF, ya que éste precepto debe garantizar la protección de los datos o información de las personas físicas y las morales (y no solo los datos personales, porque como ya se dijo en repetidas ocasiones, éstos solo corresponden a las personas físicas, dejando de lado a las personas morales, lo que podría ocasionar una confusión para la autoridad administrativa), su manejo, administración y finalidad de su difusión entre todas aquellas personas o entidades que reciben dicha información por parte de las autoridades hacendarias, pero dejando claro y en forma muy precisa, que la reserva absoluta, tal y como la contempla actualmente el citado artículo 69, del CFF, ya no se encuentra acorde con los nuevos parámetros constitucionales donde se ha constituido un marco óptimo para desarrollar en plenitud los derechos fundamentales de los contribuyentes,¹⁰² ni con las leyes vigentes en materia de acceso a la información en México, solo basta recordar que nuestro CFF vigente data del año 1981, desde el cual han transcurrido más de 30 años, ha permanecido prácticamente idéntico¹⁰³, con lo cual se hace imperiosa una reforma que lo adecue a nuestros esquemas y avances constitucionales, donde la reserva relativa se vuelva una realidad y se deje de lado la reserva absoluta, como la que actualmente se empeña en ejercer nuestras autoridades tributarias.

Es así que nuestro actual artículo 69, del CFF, crea una cerrazón absoluta *a priori* de la información, que como se ha mencionado anteriormente, aun y cuando para la LFTAIPG (en sus artículos 42 y 43¹⁰⁴), ésta puede ser total o parcial,

¹⁰² Becerra Pocaroba, Mario y Hernández Jiménez, Luis Javier (coordinadores), *Derecho tributario*, México, Editorial Porrúa-Centro de investigación e Informática Jurídica, Escuela Libre de Derecho, 2012, p. 610

¹⁰³ Para una mayor referencia sobre este punto, remítase al Capítulo Segundo, al punto 2.1. de Antecedentes y Conceptos, de este documento, donde se hace un análisis sobre las reformas legislativas del artículo 69, del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁴ Los artículos 42 y 43 de la LFTAIPG, señalan lo siguiente: Artículo 42. Las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos. La obligación de acceso a la información se dará por cumplida cuando se pongan a disposición del solicitante para consulta los documentos en el sitio donde se encuentren; o bien, mediante la expedición de copias simples, certificadas o cualquier otro medio. El acceso se dará solamente en

eliminando del documento la información que se considere confidencial, exclusivamente. Recordemos, además, que el artículo 15 de la LFTAIPG, establece la reserva temporal de la información y no una reserva absoluta e indefinida, en ese artículo se establece que la información será pública cuando concluya el periodo de reserva de doce años y entonces podrá ser desclasificada, cuando las causas que dieron origen a su clasificación se extingan, o cuando el periodo de reserva haya transcurrido, claro, señalando que “sin perjuicio a lo que al respecto establezcan otras leyes”.

Esta última frase nos dice que el legislador buscó la manera de que la LFTAIPG no derogara o dejara sin efecto otras causas de reserva de la información que existían en otras leyes previas, sin embargo, no previó que los procesos y modalidades en que las reservas anteriores se establecían respondieran a un contexto previo al derecho fundamental de acceso a la información, y no a uno de rendición de cuentas y de motivación de las objeciones al derecho en un Estado moderno.

Entonces, ¿qué implica la armonización? Lo que se espera a mediano plazo, es que el legislador tome en consideración la nueva estructura constitucional que ha adoptado nuestro país, que se adecuen las normas tributarias a dicha estructura, y que, como una pieza fundamental se dé una

la forma en que lo permita el documento de que se trate, pero se entregará en su totalidad o parcialmente, a petición del solicitante. En el caso que la información solicitada por la persona ya esté disponible al público en medios impresos, tales como libros, compendios, trípticos, archivos públicos, en formatos electrónicos disponibles en Internet o en cualquier otro medio, se le hará saber por escrito la fuente, el lugar y la forma en que puede consultar, reproducir o adquirir dicha información.

Artículo 43. La unidad de enlace turnará la solicitud a la unidad administrativa que tenga o pueda tener la información, con objeto de que ésta la localice, verifique su clasificación y le comunique a la primera la procedencia del acceso y la manera en que se encuentra disponible, a efecto de que se determine el costo, en su caso. Las unidades administrativas podrán entregar documentos que contengan información clasificada como reservada o confidencial, siempre y cuando los documentos en que conste la información permitan eliminar las partes o secciones clasificadas. En tales casos, deberán señalarse las partes o secciones que fueron eliminadas.

apertura efectiva a la información en manos de las autoridades administrativas, donde el interés público prevalezca, donde el derecho de acceso a la información permita que el gobernado se sienta en confianza con sus gobernantes, donde considere que vive en una sociedad justa, donde existe una eficiente rendición de cuentas por parte del Estado, y donde la transparencia tributaria sea uno de los fines inmediatos del gobierno mexicano.

Nuestros órganos legislativos deben considerar que, hoy por hoy, estos valores son reconocidos mundialmente y se han vuelto una máxima normativa en México, y simplemente ante ello, no podemos quedarnos atrás. No debe olvidarse que la Constitución es de aplicabilidad inmediata, lo que obliga a todas las autoridades, ordinarias o de control constitucional, a aplicarla directamente.¹⁰⁵

3.2. Desafíos de la transparencia tributaria

Todo lo anterior vertido en este documento, lo podemos resumir en lo siguiente:

El sistema jurídico del Estado federal mexicano ha crecido desordenadamente por la inclusión inmoderada de instrumentos de toda índole (leyes, reglamentos, decretos, convenios, etcétera) que llevan a la duplicidad, contradicción, omisión y/o imprecisión normativas, de consecuencias negativas para la seguridad del Estado de derecho¹⁰⁶, es por ello que los desafíos que depara la transparencia tributaria en nuestro país, consistirían en esperar una reforma sobre las normas tributarias y aquellas que tratan sobre transparencia y acceso a la información, que concilien la necesidad de reservar información protegida por la noción del secreto fiscal, con los estándares más altos, siempre observando a los principios de máxima publicidad y de máxima divulgación.

¹⁰⁵ Santos Flores, Israel, *La omisión legislativa en materia tributaria: el caso de México*, México, UNAM, 2011, p. 63

¹⁰⁶ Aguirre Zaldívar, Enrique, *Los retos del derecho público de federalismo hacia la integración del derecho administrativo federal*, México, UNAM, 1997, p. 165

Otros desafíos que cuya atención se considera urgente, serían:

Primero. Profundizar y desarrollar en forma comprensiva en el contenido doctrinal tanto de la transparencia, como del derecho de acceso a la información tributaria;

Segundo. Analizar los casos de excepción a la reserva fiscal, es decir, en que la apertura relativa del secreto fiscal debe operar y bajo qué argumentos; de igual forma, aplicar el control de proporcionalidad o juicio de ponderación que requiere para examinar el balance de los derechos en cuestión; y,

Tercero. Trazar una adecuada armonización de las normas tributarias con la garantía constitucional del derecho de acceso a la información y la protección de los datos personales.

Otros retos para la transparencia fiscal sería lograr mejores niveles de penetración en la difusión de las obligaciones de los contribuyentes y la cultura del cumplimiento espontáneo de sus mismas obligaciones. También sería oportuno encontrar la manera correcta, y tal vez más clara y accesible, de brindar asistencia y orientación al contribuyente sobre sus contribuciones. Un avance en esta materia, fue la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), aunque ésta aun no penetra enteramente a nivel nacional. Dicha Procuraduría fue creada mediante decreto de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el DOF el 4 de septiembre de 2006. El objetivo de esta institución es, fundamentalmente, el de proteger los derechos legítimos de los contribuyentes, de los responsables solidarios y aun de los terceros, frente al abuso de poder de las autoridades fiscales, para que mediante un procedimiento ágil, gratuito y eficaz, se consiga que las relaciones fiscales por parte de las autoridades, se den dentro de un espacio de legitimidad, legalidad, certidumbre, justicia y equidad.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos*, México, McGrawHill, 2008, p. 87

Un punto sensible de la autoridad hacendaria, y donde se podría poner un interés especial, sería el relacionado con el déficit de información que la autoridad pone a disposición del ciudadano, sobre todo en aquella referente al cumplimiento y gestión de las obligaciones de la autoridad fiscal en sus fines de recaudación.

Por ejemplo, en lo que hace a las consultas o confirmaciones de criterio reguladas en el artículo 34, del CFF¹⁰⁸, y que resultan favorables a los contribuyentes y que deriven de consultas “reales y concretas”, se empezaron a publicar en la página de internet del SAT en el año 2008, pero sólo permiten revisar las resoluciones surgidas a partir del año 2001. Es decir, de desear obtener alguna información sobre alguna resolución favorable en ese sentido, anterior al año 2001, no estaríamos en condiciones de obtenerla a través de la página electrónica del SAT.

Otro punto donde la autoridad hacendaria ha puesto una especial atención es sobre la llamada transparencia focalizada. Considero que éste es un avance en

¹⁰⁸ El artículo 34, del CFF, señala lo siguiente: Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente. La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente: I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta. La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable. Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas. Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva. El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

esta materia, ya que no sólo las autoridades hacendarias han utilizado a la transparencia focalizada para dar a conocer sus programas de trabajo y gestiones, sino otras entidades de gobierno, también tienen sus apartados de transparencia, muchos de ellas le llaman “portales anticorrupción”, con miras de poner a disposición del gobernado, toda aquella información que sea pertinente acerca del uso de sus facultades, esto con la intención de generar resultados proactivos, que resulten en confianza y seguridad por parte del ciudadano. Tal vez, en lo que no estaría de más, es en utilizar dicha transparencia focalizada¹⁰⁹ en políticas que generen cierta reacción en los contribuyentes.

La transparencia focalizada puede ser utilizada, como ocurre en otros países, donde se revelan los nombres de los deudores del fisco con la intención de esperar que los aludidos morosos acudan de manera espontánea a cumplir con sus obligaciones, también revelan los créditos otorgados y sus deudores, o, las personas físicas o empresas dadas de alta en la hacienda, para poder detectar facturas falsas y fraudes (que cabe mencionar que, con la entrada de la facturación electrónica en México, se ha querido erradicar con dichas operaciones fraudulentas). Tal vez sea que, con estas políticas se resuelvan problemas muy concretos de la hacienda, y así se brinde certidumbre a los sujetos pasivos, lo que propiciaría fortalecer la cultura del pago de impuestos, generar confianza en el sector empresarial, crear escenarios de competitividad, incrementar la inversión extranjera, entre otros.

¹⁰⁹ Otro concepto de transparencia focalizada, además del doctrinal señalado en la nota 79, sería el que proporciona la Secretaría de la Función Pública, que señala que “la transparencia focalizada se enmarca dentro de las políticas de segunda generación, cuando el gobierno publica u ordena a un organismo público o privado, la publicación de información con la intención de incidir en la conducta de los ciudadanos y con ello prevenir riesgos, solucionar problemas de interés público o incidir positivamente en la toma de decisiones de los ciudadanos con respecto a los bienes, productos y servicios que utiliza en su vida cotidiana”. Disponible en http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/web/doctos/transparencia/implementacion/transparencia_focalizada_091112.pdf, consultado el 14 de octubre de 2013.

Conclusión

El tema de la transparencia y acceso a la información pública es un tópico que ha generado gran controversia en tiempos actuales. Si bien, no son temas nuevos, la realidad es que, en los últimos tiempos, han generado una gran expectativa e interés por parte de la sociedad. Tal vez esto se haya generado debido a la facilidad de obtención de información que tenemos actualmente, donde estamos a solo un “*click*” de conocer las últimas noticias y donde se ha vuelto una necesidad el que las autoridades nos rindan cuentas acerca de su actuar. Ahora, a través de las redes sociales, todos podemos externar nuestras opiniones y de alguna manera, influimos en las decisiones de la autoridad. Lejos han quedado aquellos tiempos, donde el gobernado no sabía ni se enteraba de las decisiones de nuestros gobernantes, o solo nos enterábamos sobre aquellos asuntos que la autoridad quería que escucháramos, donde para pedir una audiencia para externar nuestras exposiciones habría que esperar, tal vez por mucho tiempo, una cita que posiblemente nunca llegara. Ahora, si la sociedad no está de acuerdo con algo, de cualquier tema, simplemente lo expresa en una red social, y es tanta la influencia de ésta, que a la autoridad gobernante no le quedará de otra que atenderla, esa es la voz de nuestra actual generación. Es en base a esto, que temas como el “secreto fiscal” no nos suene acorde con nuestros tiempos, y si se analiza en forma detallada, con ojo crítico, nos damos cuenta, que dicho concepto nos queda mucho a deber, que se ha quedado lejos del régimen constitucional que actualmente impera, y de las nuevas tendencias internacionales en la materia.

El denominado “secreto fiscal” está regulado en el artículo 69 del vigente Código Fiscal de la Federación, disposición que entrara en vigor el 1o. de enero de 1983, mismo que en su primer párrafo señala que 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.

De dicho párrafo se desprende, basándonos meramente en una interpretación literal, que el secreto fiscal comprende la obligación por parte de las autoridades fiscales, de guardar “reserva absoluta”, sin que se defina los alcances de ésta, en relación con toda la información suministrada por los contribuyentes o la obtenida como resultado de las facultades de comprobación de la propia autoridad, como que ya se mencionó en el apartado correspondiente, podría tratarse desde una revisión de gabinete hasta una visita domiciliaria, lo que propicia que las autoridades fiscales reserven de manera sistemática, arbitraria e inclusive, permanentemente, todo tipo de información, incluso aquella que por su naturaleza debería de considerarse como pública. Por ello, y derivado del desarrollo legislativo y jurisprudencial de años recientes en relación con el tema del derecho de acceso a la información en manos de las autoridades fiscales, no sólo a nivel nacional sino también internacional, el concepto de secreto fiscal contraviene directamente el artículo 6o. Constitucional, reformado en el año 2007, al no considerarse a la par de los avances alcanzados en la materia.

El artículo 6o. de nuestra Constitución Política Mexicana, advierte en sus primeros párrafos lo siguiente:

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, los derechos de tercero, 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.

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:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad...

De lo anterior, se desglosa que el acceso a la información pública gubernamental es un derecho fundamental garantizado por el Estado, que “toda” la información en posesión de cualquier autoridad es pública y que sólo podrá ser reservada de manera temporal por razones de interés público, prevaleciendo

siempre el principio de máxima publicidad, lo cual no concuerda con el uso actual que las autoridades fiscales le dan a la noción de secreto fiscal, al utilizarlo como un medio arbitrario para negar información que no entra dentro de esa hipótesis, sin que exista un mecanismo o procedimiento para evaluar cual información se reservaría de manera temporal, reservando la autoridad fiscal información de manera permanente.

Es entonces, que el tema del secreto fiscal ha sido una de las áreas donde los legisladores no han cumplido con las exigencias del artículo 6o. de la Carta Magna, provocando con ello incertidumbre y un velo de opacidad en las actuaciones de la autoridad hacendaria, recordemos que las leyes fiscales no deben ser complejas y obscuras, sino todo lo contrario, deben ser sencillas y claras.¹¹⁰ Las leyes fiscales deben de ser transparentes, que el contribuyente o gobernado se sienta animoso en participar en el fortalecimiento de la hacienda pública, donde se respeten sus principios constitucionales de proporcionalidad y equidad de los tributos, es decir, que exista una “justicia”, en el pago de los impuestos, y esto se logra, en gran medida, transparentando la actuación de las autoridades hacendarias.¹¹¹

La llamada “reserva absoluta” aplicada a la información en posesión de las autoridades fiscales obstaculiza el derecho fundamental de acceso a la información, tampoco permite conocer si las autoridades hacendarias cumplen con los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez que debe regir en toda dependencia que administre recursos públicos, principios que están regulados en el artículo 134, de nuestra Constitución Federal.

Es así, que en toda sociedad democrática, las autoridades fiscales deben presumir que toda la información en poder del gobierno debe de considerarse de carácter público y que únicamente podrá ser considerada como reservada en

¹¹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, México, Oxford University Press, 1999, p. 237

¹¹¹ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos*, México, Porrúa, 1985, p. 204

casos excepcionales por razones de interés público. Es entonces a todas luces que, en contravención con el artículo 6o. de la Constitución Política Mexicana, el artículo 69 del CFF establece una regla general de reservar toda la información en posesión de las autoridades fiscales, en la cual se admiten ciertas excepciones, es decir, que dicho artículo 69, del CFF, permite excepciones al derecho de acceso a la información pública en evidente violación al comentado artículo constitucional.

Para dejar mejor robustecidos los argumentos antes expuestos, es necesario recalcar la diferencia entre transparencia y el derecho de acceso a la información. En este punto, resalta que el derecho a la información y al acceso a la información son derechos fundamentales establecidos en la Constitución (artículo 6o.), mientras que a la transparencia se le ha relacionado con el tema de la administración pública.

Podemos decir que la transparencia es una obligación del Estado que cumple a través, ya sea, de políticas de información, comunicación, difusión, de testigos sociales, de reuniones abiertas, programas, iniciativas, entre otras, mientras que el derecho de acceso a la información es un derecho fundamental de los gobernados a exigir transparencia a sus gobernantes con información de interés público. Al ser el derecho de acceso a la información pública un derecho fundamental, se convierte en un instrumento jurisdiccional con que cuentan los ciudadanos para hacer efectivo su derecho de estar enterados sobre la información y datos emanados de las gestiones tributarias, ya que ésta corre a cargo de la administración pública federal y por ello, es meramente pública.

Por lo que hace a la transparencia, esta vendría a ser el instrumento no jurisdiccional que el contribuyente tiene frente a la administración federal.

Los puntos relevantes de la transparencia tributaria serían los siguientes: primero, la obligación que tiene la autoridad hacendaria de brindar asistencia e información al contribuyente sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales; y segundo, la obligación de la autoridad fiscal de informar a los contribuyentes sobre las normas y criterios bajo los cuales se rige el sistema fiscal mexicano.

Por lo que hace al derecho de acceso a la información incluye dos cuestiones: la primera, el acceso a la información de las acciones y gestiones de la administración tributaria, incluida la información que detentan los contribuyentes, así como el orden jurídico, reglas y criterios, y su origen político, y segundo, las restricciones al derecho de acceso a la información, como la reserva de la información o el secreto fiscal, pues no estamos ante un derecho de acceso a la información absoluto.

Es así entonces que, la transparencia se le puede considerar como un concepto de gobierno, que implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamiento, entre el gobierno y los ciudadanos, pero estrechamente vinculado con el derecho fundamental de las personas de acceder a la información que sea considerada de interés público, como en el caso que nos ocupa, ya que si no se regula debidamente el alcance del término “secreto fiscal” otorgaría libertades desmedidas a la autoridad fiscal, dejando en estado de indefensión a los gobernados, propiciando funcionarios corruptos o actos que no estén dentro del interés público, libres de actuar en secreto, alejándose de las razones para los cuales fueron contratados. Dejar exactamente bien limitado el alcance del concepto “secreto fiscal” permite aumentar el bienestar social, el ánimo del contribuyente a participar y cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que redundará en más y mejores ingresos que permitan sufragar las necesidades del Estado.

Como una conclusión a este documento, debemos hacer hincapié en que no se busca la eliminación del concepto de secreto fiscal, sino que la intención que se inquiere es acotarla en aras que se adecue a los avances que el Estado Mexicano ha logrado en materia de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas. Que el secreto fiscal regulado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, sea armonizado con el derecho de acceso a la información, la protección de datos personales y, sobre todo, la transparencia tributaria.

Finalmente, como propuestas al tema que nos concierne, se exponen las siguientes:

Primera. Se haga un análisis acerca de los casos de excepción a la reserva absoluta en materia fiscal, justificando los supuestos donde dicha reserva debe existir, aplicando siempre los principios de proporcionalidad y ponderación que requiera el balance de los derechos en conflicto.

Segunda. Lograr una apropiada armonización entre las distintas normas tributarias, no sólo haciendo referencia al Código Fiscal de la Federación, sino también de aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, con la garantía constitucional del derecho a la información pública y la protección de los datos personales, respetando el deber de transparentar sus acciones que tiene el gobierno mexicano.

Tercera. Se sugiere una reforma al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación en cuanto al concepto del secreto fiscal, donde este precepto debe tener como primicia fundamental, la protección de los datos de las personas físicas y morales, pero eliminando el principio de la reserva absoluta, ya que no concuerda con los parámetros actuales de transparencia y acceso a la información, tanto constitucionales ni internacionales.

Fuentes consultadas

1. Bibliográficas:

AGUIRRE ZALDÍVAR, Enrique, *Los retos del derecho público en materia de federalismo hacia la integración del derecho administrativo federal*, México, UNAM, 1997.

BECERRA POCOROBA, Mario y Hernández Jiménez, Luis Javier (coordinadores), *Derecho tributario*, México, Editorial Porrúa-Centro de Investigación e Informática Jurídica, Escuela Libre de Derecho, 2012.

CARDENAS GRACIA, Jaime, *Introducción al estudio del derecho*, México, Nostra Editores, UNAM, 2009.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, México, Oxford University Press, 1999

DE PINA, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 2012.

DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 2006.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 1996, t. III.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw Hill, 1998.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y Carbonell, Miguel, *Compendio de derechos humanos*, México, Porrúa, 2012.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos*, México, Porrúa, 1985.

GARZA, Sergio Francisco De la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2010.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, México, Cengage Learning Editores, 2009.

KUBLI-GARCIA, Fausto, “Principio de máxima publicidad en el régimen constitucional mexicano”, en Carpizo, Jorge y B. Arriaga, Carol (Coord), *Homenaje al doctor Emilio O. Rabasa*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010.

LÓPEZ AYLLÓN, Sergio, *El acceso a la información como un derecho fundamental: la reforma al artículo 6º de la Constitución Mexicana*, Cuadernos de Transparencia, IFAI, México, 2009.

LUNA PLA, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013.

LUNA PLA, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal, desafíos en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado, estudio específico de los impuestos*, México, McGrawHill, 2008.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2007.

OLIVER, Richard W., *What is transparency*, New York, McGraw Hill, 2004.

PÉREZ JOHNSTON, Raúl, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concordada con tratados internacionales en materia de derechos humanos y con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, México, Editorial Porrúa-Centro de Investigación e Informática Jurídica, Escuela Libre de Derecho, 2012.

PONCE GÓMEZ, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho fiscal*, México, Limusa, 2008.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 1998.

SANTOS FLORES, Israel, *La omisión legislativa en materia tributaria: el caso de México*, México, UNAM, 2011.

VIDALES RUBÍ, Leonel, *Glosario de términos financieros, contables, administrativos, económicos, computacionales y legales*, UABC, Plaza y Valdés Editores, 2003.

VILLANUEVA, Ernesto, *Derecho de acceso a la información pública en Latinoamérica*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2003.

2. Hemerográficas:

NOYOLA ZARCO, Raquel y otro, “*Rendición de cuentas y transparencia: federalismo efectivo*”, Revista Pluralidad y Consenso, México, año 3, número 10, marzo de 2010.

GALLARDO CRUZ, Margarita y otros, “*Transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas en un Estado democrático*”, Revista Pluralidad y Consenso, México, año 3, número 16, septiembre de 2011.

3. Normativas:

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y su Reglamento.

Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares y su Reglamento.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2013.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

4. Informáticas:

AVALOS CAPÍN, Jimena, *“La culminación del caso opacidad en el SAT: una oportunidad desperdiciada”*, en El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea, 12 de julio de 2012, disponible en <http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2021>, consultado el 13 de marzo de 2013.

AVALOS CAPÍN, Jimena, *“¿Qué se oculta realmente detrás del `secreto fiscal`?”*, en El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea, 10 de marzo de 2011, disponible en <http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=1048>, consultado el 13 de marzo de 2013.

AVALOS CAPÍN, Jimena, *“En contra del SAT y el secreto fiscal: la sentencia de primera instancia”*, en El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea, 25 de abril de 2011, disponible en

<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=1186>, consultado el 13 de marzo de 2013.

AVALOS CAPÍN, Jimena, “*¿Qué esconde el SAT?*”, en El Universal-Blogs, 16 de febrero de 2011, disponible en http://blogs.eluniversal.com.mx/wweblogs_detalle.php?p_fecha=2011-02-16&p_id_blog=146&p_id_tema=13317, consultado el 13 de marzo de 2013.

CASTILLA, Margarita, “*Créditos fiscales: un asunto de interés público*”, en El Universal-Blogs, 28 de junio de 2012, disponible en http://blogs.eluniversal.com.mx/weblogs_detalle16608.html, consultado el 13 de marzo de 2013.

DÍEZ GARGARI, Rodrigo, “*Principio de proporcionalidad, colisión de principios y el nuevo discurso de la Suprema Corte*”, visible en la página de internet <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/26/ard/ard3.pdf>, consultado el 1º de octubre 2013.

FERNÁNDEZ, Luis Omar, “*Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico*”, disponible en <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>, consultado el 30 de abril de 2013.

GAMBOA MONTEJANO, Claudia, “*Transparencia y acceso a la información pública*”, Centro de Documentación, Información y Análisis de la Cámara de Diputados, disponible en <http://www.diputados.gob.mx/Cedia/Sial/Spi/SPI-ISS-03-07-.pdf>, consultado el 3 de mayo de 2013.

HILL, Benjamín, “*Transparencia focalizada*”, disponible en http://www.economia.gob.mx/files/Tema1_Transparencia_Focalizada_Resumen.pdf, consultado el 16 de mayo de 2013.

NAVARRO RODRÍGUEZ, Fidela, “*Concepto, historia, fronteras y avances, derecho a la información y democracia en México*”, disponible en

<http://www.mexicanadecomunicacion.com.mx/Tables/RMC/rmc87/derecho.html>, consultado el 4 de mayo de 2013.

NAVARRO RODRÍGUEZ, Fidela, *“Democratización y regulación del derecho de acceso a la información en México”*, Fundación Universitaria de Derecho, Administración y Política, S.C., 2004, (reseña del libro) disponible en <http://www.ejournal.unam.mx/rxm/vol01-02/RXM001000212.pdf>, consultado en fecha 4 de mayo de 2013.

LUNA PLA, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *“El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México”*, en Derecho Comparado de la Información, julio-diciembre de 2010, disponible en <http://www.revistas.unam.mx/index.php/dci/article/view/28004>, consultado el 30 de abril de 2013.

Página de internet de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, <http://www.corteidh.or.cr>

Página de internet de la Cámara de Diputados, del H. Congreso de la Unión, <http://www.camaradediputados.gob.mx>

Página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <http://www.scjn.gob.mx>

Página de internet <http://www.normateca.gob.mx>

Página de internet del programa ProMéxico <http://www.promexico.gob.mx>

Página de internet del programa Anticorrupción <http://www.programaanticorrupción.gob.mx>

Página de internet del Servicio de Administración Tributaria <http://www.sat.gob.mx>

Página del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, <http://www.tff.gob.mx>

Página de internet de la Comisión Federal de Competencia Económica,
<http://www.cfc.gob.mx>

Página de internet del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, <http://inicio.ifai.org.mx>

Página del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, <http://www.juridicas.unam.mx>

Página de internet de Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A.C.,
<http://www.fundar.org.mx>

Página de internet de la Red por la Rendición de Cuentas,
<http://rendiciondecuentas.org.mx>

Página de internet de la Real Academia Española, <http://www.rae.es>