

TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y EL SECRETO FISCAL

DESAFÍOS EN MÉXICO



Issa LUNA PLA
Gabriela RÍOS GRANADOS

Instituto de Investigaciones Jurídicas
Instituto Federal de Acceso a la Información
y Protección de Datos
Universidad Nacional Autónoma de México



TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN
TRIBUTARIA Y EL SECRETO FISCAL.
DESAFÍOS EN MÉXICO

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
SERIE ESTUDIOS JURÍDICOS, Núm. 159

Coordinadora académica: Elvia Lucía Flores Ávalos
Asistente editorial: Karla Beatriz Templos Núñez
Edición: Rosa María González Olivares
Formación en computadora: Jessica Quiterio Padilla

ISSA LUNA PLA
GABRIELA RÍOS GRANADOS

TRANSPARENCIA, ACCESO A LA
INFORMACIÓN TRIBUTARIA
Y EL SECRETO FISCAL.
DESAFÍOS EN MÉXICO



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
INSTITUTO FEDERAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN
Y PROTECCIÓN DE DATOS

Primera edición: 26 de julio de 2010

DR © 2010. Instituto Federal de Acceso a la Información
y Protección de Datos

Av. México No. 151 Col. Del Carmen; Del. Coyoacán,
México Distrito Federal C.P. 04100

DR © 2010. Universidad Nacional Autónoma de México
Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Círculo Maestro Mario de la Cueva s/n
Ciudad de la Investigación en Humanidades
Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F.

Impreso y hecho en México

ISBN 978-607-02-1567-4

CONTENIDO

Agradecimientos	XI
Abreviaturas	XIII
Introducción	XV

CAPÍTULO PRIMERO CONCEPTOS Y FUNDAMENTOS CLAVES

Transparencia y derecho de acceso a la información tributaria	3
1. Interés público: interés de la colectividad como interés supervisor	13
2. Derecho fundamental a la intimidad y derecho a la protección de datos personales	17

CAPÍTULO SEGUNDO DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

I. Derecho de acceso a la información pública	41
1. Deber constitucional de contribuir	46

2. Deber de informar a la autoridad fiscal	50
II. Marco jurídico y doctrina del derecho de acceso a la información tributaria	53
1. Obligación del Estado de dar acceso a la información	54
2. Límites al derecho de acceso a la información.	56
3. Ejercicio del derecho de acceso a la información.	65

CAPÍTULO TERCERO EL SECRETO FISCAL

I. Primeras aproximaciones al secreto fiscal	76
El secreto bancario ante la inspección tributaria: caso español	80
II. Desarrollo del secreto fiscal en el derecho mexicano	88
1. Secreto bancario.	88
2. Secreto profesional	89
3. Secreto fiscal	96
III. Análisis del secreto fiscal en la legislación vigente.	107
1. Regulación del secreto fiscal en el CFF	107
2. Regulación del secreto fiscal en la LFTAIPG	112

IV. Conformación del secreto fiscal.	116
1. Tipo de secreto	117
2. Sujetos obligados y finalidad de la información.	123
3. Información que resguarda el secreto fiscal	131
4. Sanciones y daño	141

CAPÍTULO CUARTO TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

I. Idea de la transparencia tributaria.	150
II. Breves antecedentes históricos en México	156
III. Marco jurídico y situación de la transparencia tributaria	159
1. Asistencia al contribuyente	160
2. Transparencia de la autoridad tributaria.	165
3. Intercambio internacional de información tributaria	170

CAPÍTULO QUINTO DESAFÍOS DE LA TRANSPARENCIA FISCAL EN MÉXICO

I. Contenido doctrinal del derecho de acceso y la transparencia fiscal	176
II. Desafíos para la transparencia fiscal	180

III. Configuración del secreto fiscal.	183
1. Derechos que preserva el secreto fiscal	183
2. ¿En qué casos debe operar la apertura del secreto fiscal?	185
3. ¿Cómo debe darse la apertura?	192
IV. Armonización de las normas tributarias con la garantía constitucional del derecho de acceso a la información y la protección de los datos personales	206
1. La LFTAIPG y el CFF	208
2. Secreto bancario para fines fiscales.	209
3. Sociedades de información crediticia	212

FUENTES

1. Bibliografía	215
2. Documentos referidos	227
3. Entrevistas realizadas	228
4. Criterios jurisprudenciales	228

AGRADECIMIENTOS

Este libro no hubiera sido posible sin el interés y ánimo que nos han dado una serie de personas y amigos. En especial, al doctor Sergio López Ayllón y Lina Gabriela Ornelas, quienes amablemente compartieron sus puntos de vista sobre el tema y nos motivaron a producir un trabajo que ofreciera claridad en la doctrina. También al doctor Luis Manuel Pérez de Acha cuyas valiosas aportaciones clarificaron muchas de nuestras dudas. Nuestros entrevistados representaron una fuente invaluable de información ante el vacío bibliográfico que enfrentamos. Gracias a don Manuel E. Tron Pérez, César Álvarez Trejo, Oscar Molina Chie, Eduardo Revilla, la doctora Olga Islas y Magallanes Vera, Rodrigo Brand de Lara y Ángel J. Trinidad Zaldivar.

La última versión del texto fue corregida gracias al intenso debate y amable interés del grupo de discusión conformado por Oscar Molina Chie, Lina Gabriela Ornelas, Juan Carlos Izaza, Sergio López Ayllón y Eduardo Revilla.

Dedicamos este libro a la memoria de don Eusebio González García.

ABREVIATURAS

ASF	Auditoría Superior de la Federación
APF	Administración Pública Federal
CFA	Comittee on Fiscal Affairs de la OCDE
CFE	Código Fiscal de la Federación
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CT	Crónica Tributaria
CURP	Clave Única de Registro de Población
HPE	Hacienda Pública Española
IFAI	Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos
IFA	International Fiscal Association
ILAT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
LFDC	Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes
LFT	Ley Federal del Trabajo
LFTAIPG	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental
O LEY	
LFD	Ley Federal de Derechos
LIF	Ley de Ingresos de la Federación

LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LSS	Ley del Seguro Social
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SISI O	Sistema de Solicitudes de Información
INFOMEX	
TESOFE	Tesorería de la Federación
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

INTRODUCCIÓN

La transparencia de la información tributaria en poder de la administración pública, sin lugar a dudas, es un componente importante para alcanzar la justicia tributaria y financiera,¹ pues permite al ciudadano conocer si existen regímenes de excepción que otorguen beneficios² o aminoraciones fiscales en favor de ciertos con-

¹ En este sentido también encontramos a López Sánchez, Esther, “El intercambio de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 114, 2005, p. 96.

² Que en ocasiones se convierten en graciosas concesiones, como el caso de algunas exenciones o minoraciones en los derechos federales por el uso y aprovechamiento del espectro radioeléctrico. Y para muestra un botón, en 2009 se resolvió el Amparo en Revisión 1418/2006 en el que no se otorgó la justicia de la unión a Radio Móvil DIPSa Sociedad Anónima de Capital Variable, sociedad que interpuso un juicio de amparo por el trato inequitativo en la Ley Federal, de Derechos, concretamente los artículos 239 y 244-B. En 2002 se modificó el artículo 239, párrafo cuarto, que establecía exenciones tanto a licitadores como a los subcontratistas del pago de los derechos por el uso del espectro radioeléctrico, siendo así que se eliminó la exención para los licitadores y no para los subcontratistas. El tema aquí es dilucidar si estas exenciones respondían a fines fiscales o extrafiscales. Del análisis tanto de la ley, como de la exposición de motivos, no se arroja la motivación suficiente para entender a qué tipo de exenciones respondían estos beneficios, por lo que, el acceso a la información sobre los beneficiados directos permite conocer con claridad, si en efecto estas exenciones son constitucionales, o son privilegios que vulneran directamente los principios materiales de justicia tributaria sancionados en nuestra Constitución. Este argumento se robustece de acuerdo con la cualificada doctrina extranjera, así Griziotti indica: “hay una profunda diferencia entre exención y privilegio. La exención se motiva y justifica o en reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir... Los privilegios, en cambio se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contri-

tribuyentes; o bien, saber cuáles son los contribuyentes morosos en el pago de sus obligaciones tributarias; o tener conocimiento de cuáles son las directrices que ha seguido la administración tributaria para escoger dentro de sus facultades discrecionales a aquellos contribuyentes a quienes se les inicia una visita domiciliaria.

En este libro sostenemos que garantizar el derecho de acceso a la información y transparentar la información tributaria que detenta la administración pública permite a los ciudadanos conocer el desempeño de la gestión tributaria, al tiempo que se cumple con el principio de reciprocidad de los derechos y deberes entre la administración y el contribuyente. 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 interés jurídico,³ lo que hace que más naturalmente se le informe sobre el quehacer de la hacienda. Adicionalmente, la rendición de cuentas hacia los ciudadanos es una forma de corrección de desequilibrios sociales y de creación de participación equitativa entre los ciudadanos en relación con el gasto público y el actuar del fisco.⁴

En el tema que es materia de este libro, no podría faltar un análisis detallado de la principal excepción al acceso a la información tributaria: conocida como el “secreto fiscal”. Argumentamos que no hay vías simples para catalogar la información que resguarda este secreto en la legislación mexicana vigente. El problema radica en que resguarda datos de personas físicas y morales; datos personales y patrimoniales; que su revelación causaría no solamente daños a individuos, sino también podría afectar la competitividad, la estabilidad financiera nacional y las funciones de recaudación de la autoridad fiscal. Por estas razones no puede configurarse de tajo como información *confidencial* o como *re-*

buyentes que tienen plena capacidad contributiva”, Griziotti, B., *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, Reus, 1935, p. 135.

³ Tal como sucede con el actual régimen fiscal.

⁴ Giugale, Marcelo, Lafourcade, Oliver y Nguyen, Vihn, *A comprehensive Development Agenda for the New Era*, México, Banco Mundial, 2001.

servada. Nuestro enfoque es desagregar sus componentes y proponer un acercamiento casuístico y flexible tanto en su reserva como en su apertura.

Aunque indudablemente la transparencia tributaria implica un tema de competencia económica vasto, sostenemos que bajo la definición del sistema tributario histórico en la que se inserta México, transparentar el aspecto tributario mejoraría la recaudación de las contribuciones, evitaría la arbitrariedad dentro de las facultades discrecionales de la autoridad hacendaria y, lo más importante, se generaría cierta confianza entre el contribuyente y la autoridad tributaria.⁵ Así, transparentar el sistema tributario mexicano es un valor agregado, que permitiría cambiar profundamente la relación entre el contribuyente y la administración tributaria. El mejor incentivo que tiene el contribuyente para pagar sus impuestos es saber cuál será el destino de ellos, cómo se gastará dentro de la gran bolsa que representa el gasto público, y si la carga tributaria es equitativa y responde a una real capacidad contributiva.

Sin embargo, el acceso a la información y la transparencia en este ámbito no han tenido la justa dimensión de su trascendencia para la vida democrática del Estado mexicano. Es una cuestión que ha sido dada por hecho entre los juristas mexicanos. Hablar y debatir del secreto fiscal resulta incómodo y en el peor de los casos no interesa. Lo que es real es una necesidad de aumentar la confianza entre los contribuyentes, hacerlos partícipes y conscientes del sistema y del cumplimiento de las funciones de la autoridad fiscal.

⁵ De acuerdo con Sainz de Bujanda siguiendo el criterio de Schmolders entendemos que: “los sistemas tributarios son el producto de múltiples factores, muy heterogéneos, entre los que el elemento racional juega un papel limitado, a veces harto modesto. Se destaca que tienen, en cambio, fuerza decisiva otros ingredientes, tales como los conocimientos de la vida política, los apuros del Tesoro para la obtención de recursos, la presión de los grupos sociales y, en general, todos aquellos que escapan a un esquema lógico, previo al establecimiento de los tributos”. Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho, estudio de derecho financiero*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.

En este trabajo no resolvemos el complejo dilema sobre si a mayor transparencia se aumentaría la confianza de los contribuyentes hacia el fisco, aunque en una primera postura sostenemos que el contribuyente tendría una mejor aptitud frente a la autoridad que pudiera reflejarse en el pago de sus impuestos, si sabe que es equitativa la carga tributaria; si conoce que otros contribuyentes pagan con base en su real aptitud de pago de contribuciones, y si sabe cual es el destino del pago de sus contribuciones y cómo se beneficia de ello. Sin embargo, no existe evidencia empírica suficientemente confiable para exponer que la transparencia es un instrumento para combatir la corrupción, la evasión fiscal y el fraude.⁶ Empero, sí proponemos que las políticas de transparencia y la garantía del derecho fundamental al acceso a la información son claves para el mejor desempeño del fisco, para el mejor pago de impuestos y para la rendición de cuentas tributaria.

De acuerdo con un estudio realizado en México, entre 2002 y 2004 la recaudación potencial total aumentó en términos reales de 773 mil 683 millones a 816 mil 870 millones de pesos (a precios constantes de 2003). A la vez, la evasión total pasó de 213 mil 863 millones a 221 mil 203 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso.⁷ Como consecuencia, la evasión global medida se redujo de 27.64% a 27.08% y como porcentaje del PIB pasó de 3.27% a 3.00%. Para la OCDE el nivel de recaudación de México en el 2005 como porcentaje del PIB fue de 18.1.⁸ Y ante este panorama, es muy posible que la transparencia pueda cumplir un papel concreto.

Los estudios en la materia concluyen que un determinante significativo de la evasión en México se encuentra en “el costo relativo

⁶ Debemos esta aclaración a los amables comentarios de Oscar Molina Chie.

⁷ Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM y SAT, “Medición de la evasión fiscal en México”, realizado el 14 de noviembre de 2006.

⁸ “OECD in Figures 2005. Table on Taxation”, disponible en http://www.oecd.org/statisticsdata/0,3381,en_2649_33749_1_119656_1_1_1,00.html (consultado en abril de 2009).

que representa cumplir respecto al costo de no cumplir”. Difundir los beneficios directos que derivan del acto de pago de impuestos es una cuestión de una política de transparencia. Además, debemos enfatizar en los hallazgos que muestran que la evasión “tiene un importante componente relacionado con la capacidad del fisco para detectar y sancionar una conducta omisiva relacionada con el cumplimiento de la obligación tributaria”. No en pocas ocasiones el análisis de este problema lleva a afirmar que el SAT requiere un sistema amplio y confiable de información, que proporcione los elementos suficientes “para conocer con precisión la composición del padrón de contribuyentes, las actividades que estos realizan, su nivel de ingresos y las posibles irregularidades u omisiones en las que puedan incurrir”.⁹ La exactitud de las bases de datos personales y la protección de su administración son también elementos del derecho de acceso a la información.¹⁰

Desafortunadamente, la necesaria transparencia ha sido tabú en nuestra tradición jurídica y fiscal, lo que en consecuencia se ha traducido en un privilegio para las autoridades competentes, quienes tienen fácil acceso a este tipo de información y facultades para manejar el gran flujo e intercambio de información tributaria en el ámbito gubernamental e internacional. Actualmente, el secreto fiscal, que es secreto a los ojos de los ciudadanos, además de que protege los intereses individuales de los contribuyentes, puede ser usado en su perjuicio si así lo decide el secretario de Hacienda discrecionalmente.¹¹

⁹ Samaniego Breach, Ricardo *et al.*, *Medición de la evasión fiscal en México*, México, ITAM, noviembre de 2006.

¹⁰ En el derecho comparado hay instrumentos de carácter supranacional en el ámbito europeo, que se han creado con el propósito de mejorar la protección del resguardo de la información digitalizada y automatizada, como la Convención Europea para la Protección de las Personas en Consideración del Tratamiento Automatizado del 28 de enero de 1981, la Directiva Comunitaria del 24 de octubre de 1995 de la Unión Europea, entre otras. Lebreton, Gilles, *Libertés publiques et droits de l'homme*, París, Dalloz, Sirey, 2009, p. 320.

¹¹ Ríos Granados, Gabriela, “Límites en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria, (caso México)”, en Ríos

Somos de la opinión que en la doctrina del derecho fiscal se debe dar una nueva posición del contribuyente frente a la administración tributaria, con el ánimo de reconocerle sus derechos subjetivos como sujeto pasivo,¹² bajo el signo de reciprocidad de derechos y deberes entre la administración tributaria y el contribuyente.¹³ Y este reconocimiento, es la dotación de medios jurídicos efectivos para la defensa y el reclamo de los derechos fundamentales contemplados en nuestra Constitución, entre ellos, el derecho de acceso a la información.

Enfrentar el reto de escribir este libro no ha sido fácil. El tema es complejo por las diferentes aristas que contiene y también porque, hasta ahora —por lo menos entre los fiscalistas, funcionarios públicos, académicos, despachos de abogados— sólo se ha visto al secreto fiscal como un garante de la vida privada de los individuos y se ignoran sus alcances a la luz del acceso a la información. Por ello, tuvimos cuidado de no confundir el *deber ser* con lo que formalmente establecen las leyes mexicanas y buscamos una postura balanceada entre los derechos del contribuyente, el derecho fundamental de acceso a la información y a la vida privada, así como los intereses públicos y fiscales que entran en juego.

Granados, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, p. 179.

¹² Bajo esta corriente de pensamiento encontramos a Casado Ollero, Gabriel, “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, *A los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, t. 1, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2001, p. 229.

¹³ En este mismo sentido podemos ubicar a Priego Álvarez, Freddy, “Capítulo 7, La potestad tributaria normativa: El concepto”, *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 119. También en la doctrina francesa a Lavigne, Pierre, “El contribuyente en cuanto usuario de la administración fiscal”, *A los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal, op. cit.*, pp. 270 y ss. Este último autor reflexiona que “el contribuyente sigue quizá siendo *súbdito* en sentido jurídico. A partir de ahora, sin embargo, es tratado por la administración fiscal, cada vez más, como un *usuario*”.

La relevancia de analizar dentro de los estudios de la transparencia a los secretos y reservas —por su dogmática, origen, creación y la justificación de su existencia— es crucial para entender cómo operan y para delimitar su alcance y el uso que se les debe dar. En el caso del secreto fiscal la bibliografía en el tema es escasa, tanto en México como en el resto del mundo. Por ello, para la investigación de este libro diseñamos una metodología que emplea técnicas documentales, empíricas y analíticas, sacando especial provecho de los informantes calificados que, tanto en el campo de la transparencia como en el fiscal, se encuentran en activo y enfrentan los reales desafíos en el tema.

La transparencia y acceso a la información fiscal es más un asunto de *dar explicaciones*, de motivar secretos razonadamente y dar a conocer las reglas del juego para que en un ambiente de confianza, autoridades y contribuyentes, conozcan los límites y alcances de sus acciones. La transparencia y el acceso a la información tributaria que planteamos en este libro se fundan precisamente en la responsabilidad compartida entre el Estado y la sociedad, para lograr los fines del Estado y el desarrollo de la sociedad.

Desde este enfoque, como lo ha reiterado la CIDH, la reserva de la información se considera una restricción al derecho humano del acceso a la información. Esto se corrobora en la Constitución mexicana donde tanto las cuestiones de interés nacional, de seguridad pública y la protección de la vida privada de las personas, son los límites al derecho de acceso a la información.

La Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) es probablemente la única ley que traslada el poder del escrutinio, la fiscalización y control hacia el ciudadano, y no entre los poderes del Estado. De ahí la relevancia de estudiar cómo, a partir de esta norma de relativa reciente creación, debe entenderse la administración fiscal y su gestión. Dicha legislación es el natural marco legislativo en el que se inscribe y se desarrolla el derecho al acceso de la información así como la transparencia. Los conceptos de información pública,

información reservada y confidencial, las características propias de cada una, sus excepciones y confines vienen dadas en esta ley, su reglamento y en los lineamientos emanados del IFAI.

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 de nuestra Constitución federal. Es decir, que tiene un doble anclaje 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 sobre su actuar. Todo ello tomando en cuenta la obligación ciudadana de contribuir para los gastos públicos y los derechos que dicha obligación conlleva. Asimismo, aunque en el estudio se usa indistintamente, hemos elegido el término *tributario* en vez del *fiscal* porque así lo hemos reconocido en la doctrina académica hispana.

Sin prejuicio de lo anterior, somos conscientes también que la transparencia genera oportunidades y peligros. Es así, que para desarrollar este trabajo partimos de diversas preguntas de investigación que tratamos de desentrañar a lo largo de este libro. ¿Hasta dónde la transparencia de los actos del fisco es accesible a los ojos de los contribuyentes directamente? ¿Qué grado de discrecionalidad tiene la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria? Sobre el secreto tributario nos hemos planteado las siguientes cuestiones: ¿Cuál es la justificación de la existencia del secreto fiscal y su lugar dentro del régimen de acceso a la información pública? ¿Cuál es el bien jurídico que protege el secreto fiscal? ¿Cuáles son los sujetos obligados del secreto tributario? ¿Cuáles son los desafíos que las reformas en materia de transparencia proponen para el sistema tributario?

Ante la comunidad epistemológica de los fiscalistas, es la protección a la vida privada la que establece un “régimen de excepción a la publicidad de los datos del contribuyente” y con esta excepción llegan los datos del contribuyente a la autoridad fiscal. En contraste, ante la comunidad del acceso a la informa-

ción, el derecho a la vida privada no es absoluto, como tampoco lo es el acceso a la información, y podrían ambos tener excepciones si un bien mayor se puede procurar. Esperamos que esta postura moderada sea la que el lector descubra en las siguientes líneas.

CAPÍTULO PRIMERO

CONCEPTOS Y FUNDAMENTOS CLAVES

El derecho tributario en democracia no puede omitir ni evadir los principios constitucionales, mucho menos ir en contra de ellos. En contraste, las normas y doctrina que lo conforman deben entrar en sintonía con las garantías constitucionales hacia una búsqueda de coherencia y armonía jurídica en el marco de un Estado de derecho.¹ En la primera década del siglo XXI, la adopción de leyes de transparencia gubernamental y la reforma constitucional que adiciona el derecho de acceso a la información pública en el artículo 6o., colocaron un nuevo estándar garantista para el derecho tributario.

Tradicionalmente la justicia en el derecho tributario se realiza mediante los principios sancionados en la Constitución. En México los derechos fundamentales de los contribuyentes están expresamente sancionados en el artículo 31, fracción IV, traducidos doctrinalmente en capacidad contributiva,² igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. En casi todas las Constituciones del mundo tanto occidental y oriental se consagran estos principios.³ Aunque en México están en plena construcción doctrinal,

¹ Siguiendo el criterio de Zagrebelsky que indica que la pluralidad de principios y valores consolida a una Constitución plural. Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil, derechos, justicia*, Valladolid, Trotta, 1997, p. 17.

² Para un estudio más profundo sobre la evolución jurisprudencial de la capacidad contributiva, véase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, pp. 3-24.

³ En el caso de los Estados Unidos de América la revisión de una ley tributaria bajo los principios materiales de justicia tributaria, la realizan los ministros de la Suprema Corte de manera auto restringida y ejerciendo el control sólo en casos extremos. Los casos decididos por el Tribunal Supremo a partir de Bacchus admiten la procedencia de la retroactividad sin límites *a priori* de los efectos devolutivos

jurisprudencial y legal, no cabe duda que se deben robustecer por el principio de transparencia consagrado en nuestra Constitución federal.

derivados de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias. En 1835, la Corte Suprema estableció en la sentencia *Elliot* el criterio de que no debe devolverse el importe de los impuestos que se cobraron en una ley, luego de declarada la inconstitucionalidad por dos razones: porque esto causaría una muy grave alteración en las finanzas del gobierno y porque el contribuyente ha recibido ventajas de su pago bajo la forma de obras y servicios públicos realizados en esas finanzas. El modelo de *judicial review* que se promueve ante tribunales especiales permite el análisis de la inconstitucionalidad de una norma tributaria. Lawrence G. Sager, *Juez y democracia*. Una teoría de la práctica constitucional norteamericana.

En las Constituciones latinoamericanas encontramos un sin fin de ejemplos sobre dichos postulados. En el caso chileno se consagra en el artículo 19 numerales 20, 22 y 24 de acuerdo con el libro coordinado por Herrera Molina, Pedro, *Modelo de Código Ambiental para América Latina*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004. Por otro parte, Argentina establece en el artículo 40: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”. En el caso de la Constitución Colombiana en el capítulo V sobre los Deberes y Obligaciones, el artículo 95 sanciona que son deberes de la persona y del ciudadano, párrafo 9: “Contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”.

En Europa del Este también encontramos sancionados estos principios, en el caso de Rumania el artículo 53 constitucional establece: “Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir, por medio de impuestos y tasas, a los gastos públicos. El sistema legal de impuestos ha de asegurar un reparto equitativo de las tareas fiscales. Se prohíbe cualquier otra prestación, salvo las que establezca la ley, en situaciones excepcionales”. La Constitución de Ucrania sanciona en el artículo 67: “Toda persona está obligada a pagar impuestos y cuotas según el procedimiento y las cantidades prescritas en la ley. Todos los ciudadanos anualmente deben hacer su declaración del ingreso en el año anterior con el inspector del impuesto en su lugar de residencia según el procedimiento prescrito por ley. La Constitución griega establece en el artículo 78: 1. No se podrá establecer ni percibir impuesto alguno sin una ley formal que determine las personas sujetas al mismo, y la renta, categoría de patrimonio, gastos y transacciones o clases de estos a que se refiera la imposición. 2. No se podrá establecer impuestos ni otras cargas económicas por leyes con efecto retroactivo que se extienda más allá

Es así como este capítulo está dedicado a estructurar un derecho tributario con una fuerte base constitucional,⁴ y en particular, con el derecho de acceso a la información pública. En concreto, este apartado se enfocará en la transparencia y el acceso a la información tributaria que detenta la administración tributaria con motivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la cual permite penetrar y conocer mejor a la autoridad tributaria haciendo uso de un derecho fundamental.

Para ello, primero explicamos el vínculo conceptual que existe entre la transparencia y el derecho tributario, así como el contexto de gobierno en el que sucede. En un nivel de mayor profundidad analítica, desarrollamos el derecho de acceso a la información tributaria, sus alcances y límites. Terminamos el planteamiento revisando el marco jurídico del acceso a la información tributaria en los ordenamientos mexicanos, ilustrando una dispersión de preceptos en diferentes leyes y la carente doctrina que apuntaría a direcciones puntuales que brinden claridad a fiscalistas, contribuyentes y legisladores.

TRANSPARENCIA Y DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Empecemos planteando la pregunta básica: ¿Qué diferencia tiene la transparencia y el derecho de acceso a la información?

del año fiscal que preceda al de la imposición. 3. Excepcionalmente, cuando se trate de establecer o aumentar derechos de importación o exportación o de impuestos sobre el consumo, se autorizará la percepción de los mismos a partir del día en que se haya presentado en la Cámara respectiva propuesta de ley a condición de que la ley sea publicada en el plazo previsto por el artículo 42, párrafo I, y, en todo caso, dentro de los diez días, como máximo, siguientes al cierre del período de sesiones parlamentarias. La Constitución de la Federación Rusa en su precepto 57 sanciona: “Todo ciudadano debe pagar los impuestos y los derechos establecidos. Las leyes que establecen nuevos impuestos o perjudican la situación de los tributarios no tienen efecto retroactivo”.

⁴ Este libro parte de la visión garantista del derecho tributario, del derecho a la información, y del derecho de acceso a la información.

Las características son varias y depende de la disciplina desde que se estudie. Con el énfasis jurídico que caracteriza a este libro, pero sin omitir la influencia de otras doctrinas, subrayamos algunos puntos conceptuales a continuación.

A diferencia de la transparencia, los derechos a la información y al acceso a la información sí son derechos fundamentales establecidos en la Constitución mexicana. El derecho al acceso a la información es un derecho social que se ha convertido a fuerza de los años en un principio rector de la democracia mexicana, fundada en la garantía de los derechos constitucionales.

La transparencia es un concepto de la teoría de la administración pública⁵ que se sitúa en un contexto neoliberal que propone reformas estructurales en la relación gobierno-ciudadano hacia una “nueva administración pública”. En este marco, para Olivier y Heater la transparencia presupone que el Estado está en una especie de *deuda* con los ciudadanos, que a la postre se traduce en un derecho a cambio de la lealtad y del pago de impuestos de los ciudadanos.⁶ Así que la transparencia es una obligación del Estado que cumple a través de políticas de información, comunicación, difusión, de testigos sociales, de reuniones abiertas, entre

⁵ En el derecho comparado se observa que en Francia la transparencia de la administración pública nació en la década del 70 cuando se impulsó la generación de nuevos derechos de los administrados que corresponden a la idea de la democracia administrativa (M. Braibant). Siguiendo esta concepción, el 17 de julio de 1978 se proclamó la ley que consagraba el derecho de toda persona a la información y se cimentó en el principio general de comunicación de los documentos administrativos, y de que toda persona tiene el derecho de conocer la información contenida en un documento administrativo; además, se estableció la publicidad regular de las directivas, instrucciones, circulares, notas y respuestas ministeriales que comprenden la interpretación de un derecho positivo o de la descripción de procedimientos administrativos (traducción libre), Heymann-Doat, Arlette, *Libertés publiques et droits de l'homme*, en Collection Systèmes, París, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1990, pp. 156 y 157.

⁶ En Haque, M. Shamsul, “Relationship between Citizenship and Public Administration: a Reconfiguration”, *International Review of Administrative Sciences*, Londres, vol. 65, 1999.

otras formas. En contraste, el derecho de acceso a la información es un derecho de los ciudadanos a exigir *transparencia* a sus gobernantes con información de interés público.⁷

Ahora bien, con base en la postura de Susan Piotrowski, el acceso a la información es también valor democrático que debe insertarse en la administración pública orientada a resultados. En México, este derecho está contenido en los valores democráticos-constitucionales (artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) y debe ser implementado por todas las entidades del gobierno federal y en todos los niveles de gobierno. Es un hecho que sobre el desempeño de este derecho las entidades de gobierno deben reportar resultados anuales sobre su cumplimiento ante el Congreso de la Unión. Por lo tanto, su implantación y acatamiento han de responder a dos tipos de motivaciones: la garantía de un derecho, ya que su fundamento es constitucional, y de buen gobierno, pues su ámbito de aplicación es administrativa y pública.⁸

Entonces, la transparencia y acceso a la información tienen sentido en el entorno tributario toda vez que el derecho tributario es parte del derecho público y sus acciones corren a cargo de la administración pública federal. Así, es que la información y datos derivados de la gestión tributaria (pública), deben ser valorados, en cuanto a su apertura y resguardo, desde el derecho público y sus bases garantistas constitucionales. Por ejemplo, con base en la transparencia se podrá advertir si en efecto cada contribuyente cumple con su obligación constitucional de contribuir de acuerdo con su real y efectiva capacidad contributiva,⁹ y si la imposición se realiza

⁷ Una explicación más exacta de la diferencia entre transparencia y acceso a la información en Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 35.

⁸ Luna Pla, Issa, “Aspectos culturales de la implementación del acceso a la información en México”, *Reforma y Democracia, Revista del CLAD*, Venezuela, núm. 42, octubre 2008.

⁹ Sobre este aspecto es importante citar la nota periodística publicada por el periódico *El Universal* con fecha 5 de noviembre de 2009, en la que el Consejo

respetando la igualdad tributaria, la reserva de ley y el destino del gasto público. La transparencia se convierte así en el *instrumento no jurisdiccional*¹⁰ que tiene el contribuyente frente a la autoridad tributaria, mientras que el derecho de acceso a la información es el *instrumento jurisdiccional*, ambos útiles para hacer efectivos los principios materiales de justicia tributaria sancionados como derechos fundamentales en nuestra Constitución federal.

Vista así, la “transparencia y acceso a la información tributaria” gozan de atributos que corresponden al ámbito del interés público, principalmente, el de ser un componente importante para alcanzar la *justicia tributaria*, en tanto se establecen derechos y obligaciones equilibrados entre autoridad y contribuyentes. Esto implica ejercer el poder de la autoridad tributaria máxima, bajo presupuestos y normas conocidos por todos, y que sean justiciables en caso de haber un daño, que puede presentarse al Estado, por ejemplo en cuanto deja de recibir el pago de impuestos, como al contribuyente y sus derechos personales y de propiedad. Sin embargo, para la efectividad de este marco, se requiere dotar al administrado de medios jurídicos efectivos para la defensa y el reclamo de los derechos fundamentales,¹¹ como el derecho de acceso a la información tributaria.

La transparencia y acceso a la información tributaria opera en dos direcciones: de los contribuyentes hacia la autoridad hacendaria y de ésta hacia los contribuyentes. La primera se confecciona sobre la obligación constitucional de los contribuyentes de otorgar pleno acceso a la autoridad sobre sus finanzas y aportaciones, como un llamado “deber de informar”, en el que más adelante

Económico Empresarial denunciaba que la SHCP había distorsionado los datos en el pago del ISR de grandes contribuyentes.

¹⁰ En nuestro sistema jurídico la tutela judicial efectiva de estos derechos fundamentales se realiza mediante el juicio de amparo.

¹¹ Actualmente está el debate académico y en el foro sobre la eficacia del juicio de amparo contra leyes tributarias. La iniciativa de reforma aprobada por la Cámara de Diputados al artículo 107 constitucional, por decisión de la cámara alta se discutirá dentro del siguiente periodo de sesiones de octubre de 2009.

nos extendemos. El segundo es sobre la información que detentan las administraciones tributarias sobre los contribuyentes, tanto de aquella que pueda ser de ayuda a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, pero también sobre el cumplimiento de las obligaciones de otros contribuyentes y del desempeño, decisiones, normas y resultados de las funciones de la propia autoridad.

Esto es, la transparencia fiscal en la administración incluye básicamente: *i*) la obligación de la autoridad de brindar asistencia al contribuyente y proveerle de información sobre el cumplimiento de tributar, y *ii*) la obligación de la autoridad de informar a los contribuyentes sobre las normas y criterios bajo los cuales se rige el sistema fiscal mexicano. Al tiempo, el derecho de acceso a la información incluye: *i*) el acceso a la información de las acciones y gestiones de administración tributaria, incluida la información que detentan los contribuyentes, así como el orden jurídico, reglas y criterios, y su origen político, y *ii*) las restricciones al derecho de acceso a la información, como la reserva de información, o secreto fiscal, pues no estamos ante un derecho de acceso a la información absoluto.

En contraste, la transparencia tributaria no ha de confundirse con la llamada transparencia presupuestaria, es decir, la transparencia en la gestión del gasto público.¹² Sin restarle importancia, la diferencia estriba en que la presupuestaria consiste en abrir las cuentas públicas (del erario público) y sus procedimientos de ejecución, mientras que la tributaria da a conocer la información contenida en las autoridades sobre el desempeño de sus acciones y sobre los datos de los contribuyentes en tanto no dañe su vida privada. Aunque ambas transparencias son las dos caras de una misma moneda, ya que la actividad financiera del Estado se com-

¹² Sobre la transparencia presupuestal se recomiendan los trabajos publicados en Guerrero, Juan Pablo (coord.), *Impuestos y gasto público en México desde una perspectiva multidisciplinaria*, México, CIDE-Miguel Ángel Porrúa, 2004; Mena Alarcón, Octavio, “Retos y perspectivas de la fiscalización gubernamental”, *Trimestre Fiscal*, México, Guadalajara, núm. 81, septiembre de 2005.

plementa tanto por sus ingresos como por sus egresos. Por otro lado, tampoco debe asociarse con la transparencia financiera, que abre datos capaces de ser utilizados por el sector en la toma de decisiones bancarias, bursátiles y mercantiles y cuyo límite es el secreto bancario.

El diseño del sistema tributario mexicano se ha ido adaptando en muchos sentidos a las prácticas modernas de contribución y gasto público, incluyendo la agilización de trámites y la digitalización de servicios, convirtiendo a la información que detenta la administración tributaria en un bien de extraordinario valor.¹³ Es en este contexto donde cobra vida la transparencia tributaria, dadas las exigencias democráticas en una sociedad participativa e informada. Informar a los contribuyentes sobre sus obligaciones y orientarlos para cumplirlas no puede contener todas las necesidades de la sociedad de la información. Precisamente porque no es suficiente con cumplir con las obligaciones tributarias: impera conocer si las autoridades cumplen también con sus obligaciones de recaudación, conocer las reglas claras bajo las que autoridades y contribuyentes rigen su comportamiento, y que el sistema tributario opere bajo el principio de la distribución equitativa de la carga impositiva para todos los contribuyentes, y además, que este sistema ayude a distribuir la riqueza de forma equitativa, mediante la prestación de obras y servicios públicos del Estado.

La administración tributaria debe considerar y ser incluyente con las nuevas exigencias. La ecuación no es menor: la información y la participación ciudadana en democracia tienen sentido cuando pueden servir como control efectivo popular y su fórmula es la del control permanente de la gestión pública.¹⁴ En palabras de

¹³ Ortiz Liñán, José, *Derechos y garantías del contribuyentes ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*, Granada, Comares, 2003, p. 2.

¹⁴ Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *Derecho de acceso a la información. Por una democracia con efectivo control ciudadano*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1999, p. 68.

William Minor, sin la posibilidad de eliminar la brecha entre el pueblo y sus representantes gubernamentales, la filosofía política y legal que trata de guiar con sensatez la conducta humana, parece quedar bloqueada, porque ambos deben ser capaces de prever las consecuencias de su propia conducta, de otra manera resulta imposible la dirección inteligente basada en la responsabilidad compartida.¹⁵

¿A qué nos referimos con que existe una responsabilidad compartida? Pues a 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, que es justamente el acto donde se alberga el “interés público”.¹⁶ Concebimos que tanto el acceso a la información como las acciones de recaudación cumplen con fines de interés público, donde la meta es la dignificación del individuo y el poder compartido.¹⁷ La transparencia y el derecho de acceso a la información, cumplen ambas funciones: dignifican la libertad de las personas y facilitan la vía para participar en la cosa pública.

Así que, transparencia y acceso a la información son entendidos aquí como *controles institucionales*. La posibilidad de control se encuentra intrínsecamente ligada con la información. Los controles tradicionales en las leyes se establecen a través del equilibrio de poderes y la clásica división de poderes, en donde el poder controla al poder. Para Pierini y Lorences, “de nada sirve un sistema de división de poderes si las actividades de cualquiera de ellos se realizan bajo el amparo del secreto de Estado y se conocen sólo algunos decretos”. Por ejemplo, si las sesiones parlamentarias o el trabajo de las comisiones se realizan en for-

¹⁵ Minor, S. William, “El interés público y su meta última”, en Friedrich, Carl J., *El interés público*, México, Roble, 1967, p. 41.

¹⁶ *Ibidem*, p. 39.

¹⁷ Nos basamos en el concepto de *interés público* de Lasswell donde además existen “beneficios económicos compartidos” o de riqueza compartida, en Lasswell, Harold D., “El interés público; proposición de principios de contenido y procedimiento”, en Friedrich, Carl J., *op. cit.*, p. 92.

ma *reservada*, entonces lo único que trasciende son las leyes; si en la justicia se dictan sentencias *sin fundamentación*, quedan las acciones carentes de respaldos explicativos de la decisión.¹⁸ Lo mismo con las decisiones de la autoridad hacendaria; si no se conocen las formas en que se lleva a cabo el cobro de los impuestos, y sólo se informa de las estadísticas generales de la recaudación, difícilmente los contribuyentes podrían adaptar sus conductas a las reglas cuyo origen y forma de operar desconocen. Prácticamente el actuar de la autoridad fiscal cuando hace uso de sus facultades discrecionales, así como las de comprobación, para el contribuyente se convierte en una zona de arenas move-dizas. El papel de la autoridad en la era de la transparencia es sin lugar a dudas brindar explicaciones a los contribuyentes por sus propios actos y la forma de proceder que tiene.¹⁹

Y es que el Estado, a través de todas sus entidades y dependencias incluidas las hacendarias, debe garantizar el derecho de acceso a la información. Ante esta garantía, la tradicional postura de la autoridad hacendaria cambiaría de modelo. Se parte de que el administrado deja de ser un “sujeto pasivo” para convertirse en “sujeto activo” de las situaciones jurídicas de la administración pública, por lo que el Estado está obligado a responder por sus propias actuaciones frente al contribuyente.²⁰ Más aún, el Estado se convierte en un sujeto deudor de la obligación tributaria,

¹⁸ Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 50.

¹⁹ En otro lugar se ha hablado de que la transparencia y el acceso a la información son también normas para “explicar” y rendir explicaciones sobre los actos del Estado. Véase Luna Pla, Issa, *Acceso a la información y transparencia política en el Distrito Federal*, México, Instituto de Acceso a la Información Pública del Distrito Federal, 2009.

²⁰ Ríos Granados, Gabriela, *Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Documento de trabajo, núm. 42, julio 2003; *id.*, “Análisis del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Temas selectos de derecho tributario*, México, Porrúa, 2008, p. 155; Priego Álvarez, Freddy, “Capítulo 7: La potestad tributaria normativa, el concepto”, *op. cit.*; Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 119. En la

porque *debe* una prestación al contribuyente a cambio de sus impuestos. Bajo esta línea de pensamiento encontramos algunas administraciones públicas que buscan mejorar su relación jurídica tributaria con el contribuyente.²¹

Empero, hay que reconocer que el tema de la transparencia también tiene un lado no tan atractivo y benéfico como generalmente aparece en la literatura, y valdría la pena revisar cómo afecta a la cuestión tributaria. De la escasa literatura crítica sobre la transparencia, sobresale la teoría que sostiene que en los gobiernos iliberales, así como en los liberales y más democráticos, la transparencia es un arma de dos filos que puede ser controlada y manipulada para los fines no democráticos, contrarios a los que a menudo se le atribuyen.²² Para Kristin Lord, las tecnologías de la información, y en especial Internet, es un medio controlable por los gobiernos si existen los suficientes intereses para controlar la información que sale a los mercados y las finanzas públicas. Además, la transparencia podría exponer al público la mala administración, decisiones equivocadas, y hasta generar un efecto de conformismo en la sociedad en detrimento de la confianza hacia sus autoridades.

Por desgracia, el lado negativo de la transparencia y el acceso a la información no ha sido profundamente estudiado en el sector fiscal. Cuando menos, se cuenta con estudios experimentales que han podido demostrar algunos problemas que causaría la apertura de datos tributarios de los contribuyentes. En la experiencia de Estados Unidos, un experimento consistió en que la autoridad fiscal americana publicó datos sobre la frecuencia de algunos ti-

doctrina española encontramos a Villaverde Gómez, Ma. Begoña, *Consultas a la administración tributaria*, Monografías, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 26.

²¹ Véanse los trabajos publicados en la obra coordinada por Serrano Antón, Fernando (dir.), *¿Cliente o contribuyente?*, Madrid, Thomson, Civitas, Colección Defensor del Contribuyente, 2008.

²² Lord, Kristin M., *The perils and promise of global transparency. Why the information revolution may not lead to security, democracy, or peace*, Estados Unidos, State University of New York Press, 2006.

pos de evasión de impuestos, y ello llevó a mayores niveles de evasión. En este caso la transparencia demostró ser contraproducente, porque cuando los ciudadanos saben que otros incumplen con la ley, son más propensos a incumplir ellos también.²³

De igual manera habría que analizar las consecuencias de la transparencia tributaria en la competencia económica y el papel del Estado como proveedor de información hacia los diferentes mercados. La teoría económica ha confirmado desde diferentes ángulos que el flujo e intercambio de información conlleva a mejores decisiones, a monitorear a los agentes y establecer un sistema de recompensas y sanciones de acuerdo con los datos y estadísticas que el gobierno produce y difunde. Esto es, si los gobiernos no ponen a disposición de los actores la información económica sustancial para la toma de decisiones, peores serán las condiciones de participación de los actores. Estas teorías arrojan que existe una relación importante entre los flujos de información y la rapidez con la que crecen las economías.²⁴ Faltaría analizar los pormenores de estas teorías y si realmente la transparencia de la información pública dirigida al sector económico puede afectar la competitividad y la macroeconomía.

Ahora bien, para complementar las ideas aquí expuestas, cabe preguntarse ¿cuál es la finalidad de la transparencia y el acceso a la información tributaria descritos? La pregunta no es ociosa, pues al hablar de abrir los datos públicos de los contribuyentes y los procedimientos de la autoridad hacendaria cunde un temor fundado en prejuicios encallados en la historia fiscal que referiremos a lo largo de este libro. Hemos dicho que tratándose de una actividad del derecho público (tanto la garantía de los derechos como la recaudación de los tributos), estamos ante la materia del interés público, y que tratándose de datos de contribuyentes estamos en el campo del derecho fundamental a la intimidad y la

²³ “Mechanisms of Secrecy”, *121 Harv. L. Rev.* 1556, abril 2008.

²⁴ Algunos autores de la literatura en cuestión son B. Chowdhry y A. Goyal, S. J. Grossman y O. D. Hart, Tullio Jappelli, Marco Pagano y Tony Wirjanto.

protección de datos personales. Así que definimos ahora estos conceptos clave para la transparencia y el acceso a la información tributaria, que le son intrínsecos y que representan en cierta forma los límites a la libertad de información.

1. *Interés público: interés de la colectividad como interés supervisor*

El interés público no debe ser confundido con “lo que interesa al público” en términos de escándalos mediáticos. Tampoco es lo mismo que política pública, por las mismas razones que los intereses del Estado no deben incorporarse con los intereses de los grupos políticos.²⁵ No nos referimos a lo que la opinión pública opina a través de medios o de encuestas sobre las contribuciones y cómo se administran. Se trata de un concepto que requiere de una justificación de los principios socialmente aceptados mediante la interpretación de la ley. Es decir, tratar de traducir la evolución social en criterios legales que el perito debe definir de acuerdo con la doctrina y otras ciencias adicionales al derecho incluyendo elementos y datos que le ayuden a probar el razonamiento.²⁶ Las leyes de acceso a la información no son pues, leyes de “acceso a chismes”, sino a asuntos de relevancia o de interés público.²⁷

²⁵ Luque Rázuri, Martín, *El derecho de acceso a la información pública documental y la regulación de la información secreta*, Perú, ARA Editores, 2002, p. 163.

²⁶ Fiedmann, W., “El contenido cambiante del interés público: algunos comentarios sobre el ensayo de Harold D. Lasswell”, en Friedrich, Carl J., *El interés público*, op. cit., p. 101.

²⁷ En la jurisprudencia francesa cuando se ha confrontado la vida privada con la libertad de expresión entra en juego el interés general de la sociedad, tal como puede observarse de la siguiente cita: “Considérant que lorsqu’un article, consacré à une personnalité, évoque de faits qui ne sont pas déjà connus du public u comportent des commentaires qui ne peuvent être considérés comme anodins, le droit à la vie privée doit prévaloir sur le principe de la liberté d’expression quand cet article aucune contribution à un débat d’intérêt général pour la société”. CA Paris 25 janv 2006, D. 2006.2706 obs. Christophe Bigot. Citado

Para Cassinelli, la palabra “público” significa que el valor ético de la norma del interés público se aplica a todos los miembros de la comunidad política; es un valor que debe diferenciarse de algo que resulta ventajoso para una persona y perjudicial para otra. La palabra “interés” indica el sentido valorativo de la norma, aquello a lo que debemos estar “interesados”, aunque no lo estemos y es reemplazable por “bienestar”. En suma, el interés público “es la norma ética suprema aplicable a los asuntos políticos”.²⁸

Aunque no exista un consenso general en lo que se refiere a las metas morales de una sociedad y sus instituciones, este desacuerdo no le resta fuerza al concepto.²⁹ El concepto de interés público puede también ser visto como una condición y como la norma de evaluación que da sentido a la idea de los derechos y deberes políticos. Para Cassinelli, cumplir fielmente con las leyes, votar en las elecciones generales, postular candidatos, adoptar decisiones legislativas y obedecer la ley, son todas obligaciones únicamente cuando implican una interpretación de interés público.³⁰

Por otro lado, dentro de la doctrina tributaria también se ha puesto en discusión el interés público, pero desde el punto de vista de la moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Así, Klaus Tipke lo pone de manifiesto en la descripción de la *ética fiscal* de la administración tributaria, en la moral del legislador y en la moral de los contribuyentes. Respecto a la administración tributaria indica que:

las autoridades deben garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario a derecho. Esta función de las autoridades financieras no le responde al mero interés del Tesoro, sino al derecho que el contribuyente tiene a que los

por Beignier, Bernard, “La protection de la vie privée”, en Rémy Cabrillac, Marie-Anne Frison-Roche, (dirs.) *Libertés et droits fondamentaux*, Thierry Revet, Paris, Dalloz, 2007, p. 194.

²⁸ Cassinelli, C. W., “El interés público el contexto de la ética”, en Friedrich, Carl J., *El interés público*, *op. cit.*, p. 58.

²⁹ *Ibidem*, p. 60.

³⁰ *Ibidem*, p. 65.

demás también paguen los impuestos debidos. Conforme a una concepción correcta, el funcionario de Hacienda actúa como *fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes*.³¹

Lasswell relaciona el interés público con la dignidad humana, basado en la Declaración Universal de Derechos Humanos, donde el ideal de dignidad del individuo toma en consideración la totalidad de la entidad política, buscando el equilibrio de los derechos de todos.³² Por interés público se entiende “que el interés común es lo suficientemente grande para justificar el uso de procedimientos inclusivos de elección o de decisión”.³³ Se trata de un “patrón básico de participación de valores y en las instituciones establecidas que son protegidas y desarrolladas por el sistema legal”.³⁴ Este interés público, para Lasswell, conlleva un *interés supervisor* que no es otra cosa que aquel encaminado hacia el ajuste de los intereses privados; adicionalmente, incluye la

³¹ Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*, traducción y notas a cargo de Herrera Molina, Pedro Manuel, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 81. Las cursivas son nuestras. Bajo esta misma línea de pensamiento nos encontramos nosotros, al cuestionar la postura clásica de Berliri dentro de la literatura jurídica italiana, ya que dicho autor al estudiar la contribución especial indica que ésta se ha establecido con el propósito de evitar que tanto la colectividad como el grupo determinado de personas, no vean menoscabados sus propios intereses monetarios o patrimoniales, según sea el caso. También considera que el interés del ente público no se ve afectado porque el costo de la obra lo reparte entre los beneficiados y la colectividad entera. Sobre este último punto, hemos expresado que *no existe un interés del ente público*, debido a que la colectividad es en realidad la interesada en la existencia de éste, y es la que sufraga el funcionamiento del ente público a través de los impuestos. De tal suerte, que en realidad, el interés del ente público se traduce en *el interés general de la colectividad*. Berliri, Antonio, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milán, Dott. A Giuffrè Editore, vol. I., 1985, pp. 65 y ss.; Ríos Granados, Gabriela, *La contribución por gasto en razón al deterioro del medio ambiente*, tesis de doctorado, Salamanca, España, 1999, p. 230.

³² Lasswell, Harold D., *op. cit.*, p. 73.

³³ *Ibidem*, p. 78.

³⁴ *Ibidem*, p. 81.

característica de un *interés regulador* que implica el criterio de respaldar políticas que limitan el grado de desigualdad permisible en la posición de los valores (*i. e.* que se proteja el derecho al empleo y no el derecho al desempleo) y el establecimiento de límites máximos a la desigualdad permisible (*i. e.* políticas antimonopolio).³⁵ En este caso, la concepción de Lasswell se funda en un Estado protector de la seguridad y del orden público, y no necesariamente del Estado como empresario económico, papel que también juega en ciertas ocasiones y corre por el tema que nos toca en este libro.³⁶

Admitimos sin embargo, que son los sistemas jurídicos nacionales a través de la interpretación de los derechos fundamentales que con el tiempo reubican las escalas de valores que simboliza el llamado *interés público*, y que varía de país en país.³⁷ Por lo mismo, el interés público no podría ser siempre el equilibrio estable entre los valores que gobiernan una sociedad, pero sí la búsqueda y pretensión de dicho equilibrio de valores.

En la transparencia y acceso a la información tributaria, el interés público traducido en el *interés de la colectividad* se conduce como la base justificativa para abrir al escrutinio de los contribuyentes, datos de otros contribuyentes, normas y acciones de la autoridad hacendaria y cualquier información que pueda dignificar o contribuir al bienestar de la población. Es además de interés público, que la autoridad garantice el derecho de acceso a la información de las personas y motive *explicativamente* la excepción a la apertura.

Sin embargo, este es el mejor momento para aclarar que si bien la información en manos del fisco es de interés público, en el ejercicio del derecho fundamental al acceso a la información el individuo *no debe justificar el interés jurídico para adquirir los datos deseados*, las razones por las cuales pide la información o

³⁵ *Ibidem*, p. 88.

³⁶ Fiedmann, W., *op. cit.*, p. 98.

³⁷ *Ibidem*, p. 96.

para lo que la utilizará. Al respecto, la CIDH lo ha reafirmado en su sentencia del caso *Claude Reyes vs. Chile* en 2006,³⁸ y el artículo 6o. de la Constitución mexicana en su fracción III, reformada en el 2007 lo sustentan. Así mismo, los estándares internacionales en derechos humanos apuntan que en caso de conflicto de derechos para abrir cierta información, la carga de la prueba de interés público no debe recaer en el solicitante, sino en el organismo público que detenta y reserva la información bajo causales máximas.³⁹

2. Derecho fundamental a la intimidad y derecho a la protección de datos personales

Los dos conceptos que a continuación se describen son dos limitantes para el ejercicio del derecho de acceso a la información pública: *i)* la intimidad como un derecho fundamental de no injerencia de cada individuo a reservarse para sí mismo la esfera de su vida privada y que tiene aplicación en el ámbito económico y patrimonial que es el que interesa en el derecho tributario, y *ii)* la protección a los datos personales que se plantea como una nueva prerrogativa en el sistema jurídico mexicano para hacer subjetiva la tutela de los datos de individuos en manos de los organismos públicos.

Cabe aclarar que el tratamiento del derecho a la intimidad y la efectiva protección y autodeterminación sobre los datos personales por parte de la doctrina constitucional mexicana no ha sido exhaustivo, de tal suerte, que suele confundirse el derecho a la intimidad y la protección de los datos personales.⁴⁰ Y con la fina-

³⁸ Este caso es paradigmático en el ámbito del acceso a la información, y es a lo que aspiramos en este trabajo.

³⁹ Ver por ejemplo la Ley Modelo de Acceso a la Información de la Organización de Estados Americanos (OEA).

⁴⁰ Existen varios ejemplos que nos permiten distinguir el derecho a la intimidad del derecho a la protección de los datos personales, así en la Convención Europea de Derechos Sustantivos que establece obligaciones positivas a los es-

lidad de ir aclarando ambos conceptos, citamos varios ejemplos del derecho comparado. En primer lugar, mencionamos un caso clásico de la vulneración del *derecho a la intimidad*, como lo es la publicación de fotografías personales en revistas o periódicos, como el sonado caso del francés Gérard Philipe en el que fueron publicadas unas fotografías de sus hijos en un hospital.⁴¹ Así es como la jurisprudencia francesa nos ilustra con varios casos llevados a juicio, sobre los límites al derecho de la vida privada, la mayoría de ellos relacionados con la publicación de fotografías de la vida privada de las personalidades políticas nacionales en los periódicos de circulación nacional. Beignier Bernard ha documentado estas muestras jurisprudenciales; en tal sentido tenemos un asunto que conoció la Doceava Cámara de la Corte de Casación el 5 de marzo de 1997, donde el abogado de un hombre político publicó una fotografía para un periódico, contra esta publicación prevaleció el artículo 9o. del Código Civil. Otro caso, es el relacionado con la Corte de Apelación en un juicio inédito del 23 de febrero de 1995.⁴² También cita el juicio del 25 de enero de 2000;⁴³ o el juicio del 20 de febrero de 2001⁴⁴ y fue vinculado con el juicio *Érignac* que a la letra decía: “la libertad de

tados miembros para evitar violaciones a la Convención, en el reconocimiento de los transexuales (*Caso Goodwin vs. UK*, No. 28957/95, 11.7.02, 2002. 25 EHRR 18) se estableció la obligación al Estado para respetar la vida privada de los transexuales, así mediante obligaciones positivas permitiendo el cambio del acta de nacimiento. En este contexto, para decidir que es una obligación positiva, la Corte Europea de Derechos Humanos tendrá que hacer un balance entre el interés general de la comunidad y el interés del individuo. Leach, Philip, *Taking a Case to the European Court of Human Rights*, Great Britain, Oxford, Blackstones Human Rights Series, 2005, p. 166.

⁴¹ (Traducción libre) Heymann-Doat, Arlette, *op. cit.*, p. 146.

⁴² Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 192.

⁴³ JCP 2000.II.10257 concl. Sainte-Rose. Mettre en parallèle avec CA Versailles 4 mars 1999 (BICC 1er mars 2000, no. 280). Citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 192.

⁴⁴ Affair du policier de l'église St Bernard, Bull I, n° 43, D. 2000 jur, p. 1119, note Gridel JCP 2001.II.10533, note J. Ravanas, citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 192.

la comunicación de la información autoriza la publicación de las imágenes de las personas implicadas en un evento, dentro del respeto de la dignidad de la persona humana”.⁴⁵ En este sentido vemos que la reciente jurisprudencia civil francesa⁴⁶ ha tenido que resolver cuestiones como la libertad de expresión o información frente a la vida privada, y ha tenido que encontrar un justo equilibrio. Otro juicio importante data del 13 de noviembre de 2003 de la Primera Cámara de la Corte de Casación y dice la jurisprudencia: “la liberté de communiquer des informations autorise la publication d’images de personnes impliquées dans un événement, sous la seule réserve du respect de leur dignité”.⁴⁷ De lo anterior, podemos deducir que en el derecho francés existen múltiples casos en los que se pone de manifiesto que los contornos de la vida privada están bordados por la *dignidad humana*; en este sentido encontramos otra importante decisión de la Corte de Casación que indicó: “le principe de la liberté de la presse implique de libre choix des illustrations d’un débat général de phénomène de société sous la seule réserve de la dignité de la personne humaine”.⁴⁸ Un ejemplo más fue el que conoció la Corte de Apelación de Versalles dentro del caso del 31 de marzo de 2002, y que dictó: “S’il est de principe que la publication d’une manifestation publique ne nécessite pas d’autorisation particulière, il n’en est pas de même pour la publication de photographies de manifestations homosexuelles lorsque cette publication n’est pas justifiée par l’information du public sur cet événement”.⁴⁹

⁴⁵ Bull. I, núm. 42, citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 192.

⁴⁶ El caso llevado ante la Primera Cámara Civil el 16 de mayo de 2006, Bull. Civ. I, núm. 247, D. 2006.IR.1565, RTD, civ, 2006.535 obs.J. Hauser. D.2006.2707 obs. Laure Marino citado por Affair du policier de l’église St Bernard, Bull I, núm. 43, D. 2000 jur, p.1119, note Gridel JCP 2001.II.10533, note J. Ravanas, citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 193.

⁴⁷ RCA 2004 comm. núm. 26, LPA 29 juill. 2004, note Isabelle Paulik. Citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 193.

⁴⁸ Citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 192.

⁴⁹ *Idem.*

En contraste con el derecho comparado con la especial referencia que hemos hecho al francés, en el derecho mexicano respecto a la distinción entre ambos derechos, no son muchos los juicios de amparo al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo, existen algunas directrices que han sido expuestas por diversos autores.⁵⁰

A. *Derecho fundamental a la intimidad*

La idea de la “intimidad” indudablemente nace en el mundo moderno, baste citar el paradigmático discurso de Benjamin Constant pronunciado en el Ateneo de París en febrero de 1819,⁵¹ en el que comparaba la libertad de los antiguos con la de los modernos, para advertir que la concepción de las libertades por los antiguos era diametralmente opuesta a la de los modernos, en lo que enfatizaba:

La consecuencia de todo lo que acabo de exponer es que nosotros ya no podemos disfrutar de la libertad de los antiguos, que consistía en la participación activa y continua en el poder colectivo. Nuestra libertad debe consistir en el disfrute apreciable de la independencia privada... El objetivo de los antiguos era el reparto del poder social entre todos los ciudadanos de una misma patria; a eso era a lo que llamaban libertad. El objetivo de los modernos

⁵⁰ Méjan C., Luis Manuel, *El derecho a la intimidad y la informática*, México, Porrúa, 1994; *id.*, *El secreto bancario*, Bogotá, Biblioteca Felaban, 1984. Muñoz de Alba Medrano, Marcia, *Habeas Data*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Documento de Trabajo núm. 18, noviembre 2001. Muñoz de Alba Medrano, Marcia, *et al.*, *Internet y derecho en México*, México, Mc Graw Hill, 1998. Villanueva, Ernesto y Luna Pla, Issa, (coords.), *Nuevas perspectivas del derecho de la información*, México, Universidad de Occidente, Fundación Konrad Adenauer, 2000.

⁵¹ Constant, Benjamin, *De la libertad de los antiguos comparada con la de los modernos*, traducción, introducción y notas de María Luisa Sánchez Mejía, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

es la seguridad en los disfrutes privados, llaman libertad a las garantías concedidas por las instituciones a esos disfrutes.⁵²

El desarrollo de la sociedad de la información, junto con la evolución tecnológica, han dejado desprotegidos el derecho a la intimidad y a la vida privada de las personas. Desde la formulación original del artículo *Privacy* de Warren y Brandeis, publicada en *Harvard Law Review* en 1890,⁵³ se desprenden derechos más específicos que garantizan la intimidad de la persona en legislaciones extranjeras fundamentalmente surgidas después de la Segunda Guerra Mundial.⁵⁴ Esto es, como la garantía del individuo a la protección de su persona y a su seguridad frente a cualquier invasión del sagrado recinto de su vida privada y doméstica. Se definió en 1939 la intimidad como, “El que ofende abusiva o gravemente el interés que otra persona tiene en que sus asuntos no sean conocidos por los demás o en que su imagen no sea expuesta al público es responsable hacia esa persona”.⁵⁵

En el derecho comparado se observa que en las leyes francesas el derecho a la intimidad es parte de la personalidad, así lo ha

⁵² Constant, Benjamin, *op. cit.*, p. 4.

⁵³ Contemporánea a esta obra es el Código Civil alemán promulgado en 1900, que tuvo fuerte influencia en el derecho francés, y aquí es donde aparece la idea de la protección de la vida privada en los países occidentales de Europa. Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 181.

⁵⁴ En Francia se legisló la protección de la vida privada en la ley del 17 de julio de 1970. Y antes de esta legislación la jurisprudencia desarrolló la protección judicial de la vida privada y la Corte de Apelación de París admitió que el juez de recursos de urgencias podrá establecer la medida necesaria para compensar los daños ocasionados por la publicación de hechos sobre la vida privada (traducción libre de la autora); Heymann-Doat, Arlette, *op. cit.*, p. 146. En este mismo sentido ha fallado la Corte Europea de Derechos Humanos en el caso *Von Hannover vs. Germany*, en el que no había duda que la publicación en varias revistas alemanas de las fotografías de la hija del príncipe Rainiero III de Mónaco, y de su vida privada, vulneraban el artículo 8o. de la Convención, Citado por Leach, Philipp, *op. cit.*, p. 287.

⁵⁵ Nizer, *Michigan Law Review*, 1939, p. 526.

expresado Beignier,⁵⁶ y continúa diciendo: pero el hecho de estar ligado este derecho con la personalidad, no debe conducir a una reducción de éste, por ejemplo, el derecho moral del autor sancionado en el artículo 121-1 del Código Civil francés dispone que el autor disfruta de su derecho al respeto de su nombre y la calidad de su obra. Este derecho está unido a la persona. El nombre es el primero de los derechos inherentes de la persona. De acuerdo con Gilles Lebreton,⁵⁷ en el derecho francés el derecho a la vida privada tiene seis componentes: libertad de domicilio, derecho al secreto,⁵⁸ derecho a la inviolabilidad de la correspondencia, de-

⁵⁶ Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 170.

⁵⁷ Lebreton, Gilles, *op. cit.*, p. 310.

⁵⁸ El derecho al secreto en sentido amplio comprende el derecho de la inviolabilidad de la correspondencia y la protección de las informaciones nominativas. Lebreton siguiendo el criterio de Jacques Robert distingue “un derecho de secreto del ser” y un “derecho de secreto del tener”, y es así que hace un estudio sobre ambos secretos. El derecho de secreto del ser, que pertenece a cada uno de los individuos se opone a la captación y a la divulgación de su imagen, de su voz, o todo aquello que tenga relación con su vida privada. El nuevo código penal castiga severamente este tipo de violaciones, y en el Código Civil se sanciona la reparación del daño, además de obtener judicialmente todas las medidas de secuestro, embargo y otras, propias a impedir o hacer cesar la violación a la intimidad de la vida privada (artículo 9o.) Igualmente la jurisprudencia francesa protege la vida privada haciendo referencia a medidas conservatorias y la supresión de medidas atentatorias del secreto del “ser”, entre las que se destacan la prohibición de emisión en televisión. Gracias a diversos mecanismos el secreto del “ser” está protegido, y además, hay un límite importante que resulta de la existencia de una suerte de derecho reconocido a la persona humana de su derecho de secreto de “ser”. Cada individuo puede renunciar a los secretos relacionados con su vida privada y a condición de que no sea contrario al orden público. En este sentido, la jurisprudencia ha desgranado felizmente el potencial daño que puede generar la libertad de no atender las autorizaciones específicas, pues la divulgación del secreto debe ser precisa y temporal (CA París 26 mars 1987, JCP 1987 no. 20904). En comparación al derecho del “ser”, el derecho de secreto del “tener” está menos protegido en el derecho francés. Tradicionalmente, los recursos financieros y el patrimonio de un individuo o de su familia, están considerados por la jurisprudencia como parte del dominio de la reserva de la vida privada. Su divulgación, por vía de prensa está sancionada penalmente (TGI Marseille, 29, sept. 1982, D. 1984.64; Civ. 1er, 29 mai 1984 Bull no.176; CA París, 27 oct.

recho a la protección de las informaciones nominativas, derecho a la vida familiar normal y el derecho a la vida sexual. Por otro lado, también en el derecho francés el derecho a la vida privada se ha reconducido a la vida doméstica. Sin embargo, actualmente se reconoce más que un derecho a la vida privada, un derecho a la serenidad de la vida: *droit a la serenite de vie*,⁵⁹ noción que deriva del derecho americano: *to be left alone*.

A primera vista la noción de intimidad se opone a lo público,⁶⁰ a lo proclamado por todos, es el valor subjetivo que

1986, CP 1987.1.95; TGI París, 12 janv. 1987, D. 1987.231). Pero a finales de los ochentas la jurisprudencia relativizó la puerta del derecho de un secreto de “tener”. La Corte de Apelación de París admitió que la prensa puede descubrir los recursos y el patrimonio de un individuo a condición de lo siguiente: 1) que el artículo esté escrito por un periodista profesional; 2) dentro de un propósito exclusivamente económico; 3) a partir de informes recogidos de manera lícita, y 4) que sean publicados sin escándalos. Al lado de esto, la Corte de Casación sin dudar afirmó, que encontrar la tradición que “le respect dû á la vie privée de chacun n’est pas atteint par la publication de renseignements d’ordre purement patrimonial, ne comportant aucune allusion á la vie et á la personnalité de l’intéresse” (Civ. 1^o 28 mai 1991, D. 1992.213 á propos d’un article de presse intitulé: “le plus riche des Caldoches ne paye pas d’impôt”, et divulguant le montant des déclarations fiscales de l’intéressé). En fin, el Consejo constitucional negó claramente un valor constitucional de un derecho de secreto del “tener” (CC 29 déc. 1983, Perquisitions fiscales, GDCC), y admitió por consecuencia la validez de las leyes que lo eliminan. A la vista de esta evolución es permitido dudar que el derecho de secreto de “tener” esa parte del derecho al respeto de la vida privada. A partir de esta duda, se deberá la decadencia de una manifestación de la “americanización” de la sociedad francesa, que pone nuestro derecho a favorecer la exposición de las riquezas sin preocuparse de las consecuencias de la afectividad a las propiedades (traducción libre) Lebreton, Gilles, *op. cit.*, pp. 313-315.

⁵⁹ Este derecho se desarrolló en la jurisprudencia francesa en un juicio de la Primera Cámara Civil del 9 de julio de 2003. Bull. Civ. I. num. 172; JCP 2003. II. 10139 obs J.Ravanas. Citado por Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 191.

⁶⁰ Esta cuestión ha sido difícil definir tanto en la jurisprudencia nacional como extranjera, por ejemplo, en el caso francés la jurisprudencia de la Corte de Casación ha sido fluctuante. Sin embargo, Beignier ha señalado que: “*A priori la vie privée es la vie cachée, a tout le moins discrète, et la vie publique celle qui se déroule dans la rue ou dans un endroit accessible a tous ou a beaucoup*”. Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 189.

le da cada individuo a la privacidad.⁶¹ Barroso Asenjo señala que definir la intimidad conlleva la dificultad de que la noción “tiene un fuerte contenido emocional compuesto en muchos casos de sentimientos, creencias o modos de conducta personales”. Sumado a lo anterior, el campo de lo íntimo “está gobernado en parte no desdeñable por las modas y costumbres de la sociedad de que se forme parte, sujetas a cambios considerables”.⁶² La protección de la personalidad es una idea moderna en el derecho. En el mundo antiguo era indiferente esta concepción, pues no había noción de la vida privada.⁶³ De alguna manera, la vida privada se funda en el derecho a la tranquilidad de la existencia, o como derecho a la calma.⁶⁴

Ahora bien, este concepto del derecho a la intimidad se apoya en la dignidad humana que constituye no sólo la garantía negativa de que la persona no va a ser objeto de ofensas o humilla-

⁶¹ El derecho al respeto de la vida privada y familiar, la casa y la correspondencia está sancionado en el artículo 8o. de la Convención Europea de Derechos Sustantivos, que a la letra establece: “1. Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.

2. There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as in accordance with the law and is necessary in a democratic society in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others”.

Leach, Philip, *op. cit.*, p. 285.

De la anterior cita, se observa el contraste que existe con nuestro derecho, pues en el ámbito del derecho constitucional ha existido un pobre desarrollo tanto jurisprudencial como doctrinal sobre el derecho a la vida privada, a la vida familiar, a la intimidad de la casa y de la privacidad de la correspondencia. Algunos autores mexicanos indican que esto se debe a que la mayoría de los asuntos que conoce la SCJN son fiscales.

⁶² Barroso Asenjo, P., “Límites constitucionales al derecho de la información”, *Textos de Periodismo*, España, Mitre, 1982, p. 50. En el mismo sentido, Marty, G., « La protección de l'intimité de la vie privée par le droit pénal et le droit privé », *Cours De la Faculté Internationale pour l'enseignement du droit comparé*, 1969, p. X.

⁶³ Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 179.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 189.

ciones, sino que entraña también la afirmación positiva del pleno desarrollo de la personalidad de cada individuo.⁶⁵ La dignidad humana representa el principio legitimador de los denominados “derechos de la personalidad”. Al lado del derecho a la intimidad tenemos: inviolabilidad del domicilio, secreto del contenido de la correspondencia, secreto estadístico y secreto profesional. Todos estos derechos tienen una sustantividad propia y a la vez constituyen manifestaciones concretas del derecho a la intimidad.

En el tema de la “privacidad” la Corte Europea de Derechos Humanos, ha indicado que esta noción no está limitada por el ámbito de la vida privada de un individuo, ya que incluye el derecho de establecer y desarrollar relaciones con otros seres humanos. La vida privada incorpora la integridad física, psicológica y moral;⁶⁶ el derecho a un desarrollo personal (el derecho de la autodeterminación de la identidad personal, por ejemplo, determinadas circunstancias del nacimiento de un bebé⁶⁷ y la identidad sexual de una persona) y la orientación sexual y el establecimiento y desarrollo de las relaciones con otros seres humanos.

Sobre las nociones de la vida privada y del ámbito público, la mencionada Corte en el caso *PG y JH vs. UK*, ha dicho:

There are a number of elements relevant to a consideration of whether a person's private life is concerned by measures effected outside a person's home or private premises. Since there are concerned by measures effected outside a person's home or private premises. Since there are occasions when people knowingly or intentionally involve themselves in activities which are or may be recorded or reported in a public manner, a person's reasonable expectations as to privacy may be a significant, although not neces-

⁶⁵ Perez Luño, Antonio E., *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1984, p. 318.

⁶⁶ *X y Y vs. Holanda*, núm. 8978/80, Series A, núm. 91, 26.3.85 (1986) 8 EHRR 235, para 22 (violación de una joven de 16 años con problemas mentales), Citado por Leach, Philip, *op. cit.*, p. 285.

⁶⁷ *Odièvre vs. Frances*, núm. 42326/98, 13.2.03 (2004) 38 EHRR 43 para 29, citado por Leach, Philip, *op. cit.*, p. 286.

sarily conclusive factor. A person who walks down the street will, inevitably, be visible to any member of the public who is also present. Monitoring by technological means of the same public scene (for example, a security guard viewing through closed-circuit television) is of a similar character. Private-life considerations may arise, however, once any systematic or permanent record comes into existence of such material from the public domain.⁶⁸

En la literatura del derecho comparado se observa que el derecho a la privacidad también abarca la correspondencia, de acuerdo con el artículo octavo de la Convención Europea de los Derechos Humanos, y sobre el tema de la privacidad de la correspondencia, existen varios elementos que implican tanto el acceso a archivos personales, como a la confidencialidad de los datos personales.⁶⁹ Respecto al acceso a los archivos personales se consideran datos confidenciales; en este sentido la Corte Europea de Derechos Humanos ha resuelto en el caso *Gaskin vs. UK*, donde el interesado solicitaba a la autoridad local ver los documentos durante el periodo que él se encontraba en la guardería cuando era pequeño, pues su interés era conocer la información sobre su infancia y su temprano desarrollo, la Corte enfatizó que la confidencialidad de los archivos públicos es importante porque contienen información objetiva y confiable, además esa confidencialidad es necesaria para proteger los derechos de terceras personas. En estas circunstancias, el principio de proporcionalidad tiene autoridad independiente, que decide si el acceso debe o no ser garantizado.⁷⁰ En similares circunstancias encontramos el caso *MV vs. UK*; la Corte Europea encontró que el gobierno desagregó los archivos copiados durante la Convención Europea, demostró que necesitan independencia, en este sentido, fueron cubiertas porciones importantes de varios documentos que contenían datos confidenciales.

⁶⁸ No. 44787/98, 25.9.01 para. 57, citado por Leach, Philip, *op. cit.*, p. 286.

⁶⁹ Leach, Philip, *op. cit.*, p. 289.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 313.

La jurisprudencia establecida por la CEDH se vino a caracterizar por el asunto *Princesse de Hanovre* del 24 de junio de 2004 de la cual se destacan los siguientes puntos:

- La noción de vida privada comprende los elementos de la relación de identidad de una persona, tales como el nombre de una persona o su derecho a la propia imagen.
- La esfera de la vida privada cubre la integridad física y moral de una persona; la garantía ofrecida por el artículo 8o. de la Convención está principalmente destinada a asegurar el desarrollo sin injerencias externas, de la personalidad de cada individuo dentro de las relaciones con sus semejantes (Referencia al caso *Niemietz* del 16 de diciembre de 1992).
- La existencia de una zona de interacción entre el individuo y sus terceros, que dentro de un mismo contexto público puede revelarse la vida privada.
- La Corte ha indicado que dentro de ciertas circunstancias una persona dispone de una “esperanza legítima” de protección y de respeto a su vida privada.
- La Corte ha entendido que la libertad de expresión constituye un fundamento esencial de una sociedad democrática.
- En conclusión la CEDH ha expresado:

De même, s’il existe un droit du public à être informé, droit essentiel dans une société démocratique qui, dans le circonstances particulières, peut même porter sur des aspects de la vie privée de personnes publiques, notamment lorsqu’il s’agit de personnalités politiques, cela n’est pas le cas en l’espèce: en effet, celui-ci se situe en dehors de la sphère de tout débat politique ou public, car les photos publiées et les commentaires les accompagnant se rapportent exclusivement à des détails de la vie privée de la requérante. Comme dans d’autres affaires similaires dont elle a eu à connaître, la Cour estime, dès lors qu’en l’espèce la publication des photos et des articles litigieux ayant eu pour seul objet de satisfaire la curiosité d’un certain public sur les détails de la vie privée de la requérante, ne saurait passer pour contribuer à

un quelconque débant d'interêt général pour la société, malgré la notoriété de la requérante. Dans ces conditions, la liberté d'expression appelle une interprétation moins large.⁷¹

En la actualidad el derecho a la intimidad cubre dos aspectos: el denominado estático-negativo implica que los demás quedan excluidos del conocimiento de la esfera individual propia de uno mismo, y el aspecto dinámico-positivo que se configura como una nueva libertad personal, como libertad positiva de ejercitar un derecho de control de los datos referidos a la propia persona que han salido de la esfera privada para insertarse en un determinado archivo público o privado. En el contexto europeo que hemos ilustrado en este epígrafe vemos que el derecho a la intimidad también trae consigo el derecho a la diferencia, derecho a que no se conozcan los mensajes personales recibidos por medios informáticos en el lugar de trabajo.⁷²

En la doctrina constitucional mexicana Carpizo McGregor⁷³ ha clasificado a las garantías individuales⁷⁴ contempladas en la Constitución de 1857, en derechos de igualdad, libertad personal, seguridad personal, libertades de los grupos sociales, libertad política y seguridad jurídica. El derecho a la intimidad lo ubica dentro de las libertades de la persona humana en el aspecto espiritual, y lo concibe como la libertad de intimidad que comprende dos aspectos: la inviolabilidad de la correspondencia (artículo 25) y de inviolabilidad del domicilio (artículo 16).⁷⁵ También conside-

⁷¹ Beignier, Bernard, *op. cit.*, pp. 194 y 195.

⁷² *Ibidem*, p. 197.

⁷³ Carpizo, Jorge, *La Constitución mexicana de 1917*, México, Porrúa, 2002, p. 137.

⁷⁴ Los cuales los ha definido como límites exteriores de existencia. Carpizo Jorge, *op. cit.*, nota anterior, p. 124.

⁷⁵ El hecho que no se haya establecido expresamente el derecho a la intimidad como tal en la Constitución de 1917, se debe a una tradición en la que las constituciones anteriores establecían la prohibición de catear casas y papeles, salvo los casos expresamente señalados por la ley (Constitución de 1836, artículo segundo).

ró que la seguridad jurídica se manifiesta en la inviolabilidad del domicilio y papeles, a menos de disposición judicial.

Fix-Zamudio y Valencia Carmona,⁷⁶ siguiendo a Carpizo McGregor, han señalado que los derechos de libertad son múltiples y que protegen principalmente al ámbito espiritual y físico del ser humano. Consideran que una expresión de este derecho es la libertad de intimidad consagrada en el artículo 16 constitucional,⁷⁷ que comprende la inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia. Otros autores han señalado que la inviolabilidad del domicilio se refiere a la libertad domiciliaria, y la referente a las comunicaciones privadas al derecho de privacidad, así se observa que distinguen estos dos derechos fundamentales.⁷⁸ No obstante, opinamos que la protección del domicilio y de las comunicaciones privadas son expresiones genuinas del derecho a la intimidad.

Siguiendo con la revisión del derecho comparado, en la Constitución Española, el artículo 18,1 se consagra a garantizar en primer término “el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”. Posteriormente, indica que el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en el caso de flagrante delito. También garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial, y por último, indica que la

⁷⁶ Fix-Zamudio, Héctor y Valencia Carmona, Salvador, *Derecho constitucional mexicano y comparado*, México, Porrúa, 1999, p. 416.

⁷⁷ Resulta inexorable la influencia francesa de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en la doctrina mexicana sobre las libertades del hombre como límite al poder absoluto de las monarquías. Es así evidente la influencia del liberalismo francés. Sin embargo, consideramos que es necesario dar el salto y considerar el derecho a la intimidad como derecho fundamental diverso al derecho a la libertad. Y los autores mexicanos siguen la clasificación de Carpizo, quien a su vez se ve inmerso en este pensamiento. En esta concepción se encuentra Quiroz Acosta, Enrique, *Lecciones de derecho constitucional*, México, Porrúa, 1999, p. 158.

⁷⁸ Castro, Juventino V., *Garantías y amparo*, México, Porrúa, 1986, pp. 64-77.

ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos. El Constituyente español ha pretendido englobar en un derecho único y onmicomprensivo los distintos instrumentos de tutela jurídica de la vida privada. Esta misma orientación se ha reproducido en la Ley Orgánica de Protección Civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.⁷⁹

Ahora bien, existe un sistema de excepciones al régimen de tutela establecido en la Ley Orgánica,

no se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviese expresamente autorizada por ley o cuando el titular del derecho hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso, o por imperativo del artículo 71 de la Constitución, cuando se trate de opiniones manifestadas por diputados o senadores en el ejercicio de sus funciones... (artículo 2,2).

Así también el artículo 8,1 nos dice “que el interés público predomina sobre el individual, determinando que no se consideren ilegítimas las intromisiones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con una ley, ni cuando predomine el interés histórico, científico o cultural relevante”.

Ahora bien, ¿qué aspectos de la esfera individual cubre? La doctrina ha elaborado dos tesis, una en sentido estricto, que hace referencia a lo anterior y en sentido amplio que equivale a la vida privada o “privacy”. La intimidad económica generalmente queda incluida dentro de la intimidad en sentido amplio.

Las manifestaciones del derecho a la intimidad (aspecto estático-negativo y dinámico-positivo) están presentes en la relación de la administración y el contribuyente. Respecto a esta intimidad económica ya se ha pronunciado la Audiencia Nacional, quien tiene manifestado (S 18 jun. 1983):

⁷⁹ Ley Orgánica 1/1982 del 5 de mayo.

En el concepto del derecho a la intimidad personal y familiar formulado por el artículo 18,1 de la Constitución española, comprensivo de todos los aspectos interiores, particulares o reservados de la vida de una persona o familia *debe formar parte, como uno de ellos y también articulado como fondo material de otros, el que se refiere al fluir, administración, origen y destino de sus medios materiales.*

Visto así el derecho a la intimidad patrimonial en el derecho español, en torno a nuestro derecho, en un primer acercamiento se afirma que la Constitución Política mexicana dentro del capítulo de las garantías individuales, no se menciona de manera expresa la protección al derecho a la intimidad.⁸⁰

Por otra parte, debemos mencionar los criterios jurisprudenciales que en México se han destacado al respecto y específicamente a la intimidad patrimonial. Así las cosas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los tribunales colegiados de circuito han expuesto los siguientes argumentos:

En el Amparo en Revisión 198/2001, derivado del Juicio de Amparo interpuesto por el Banco Inbursa, S. A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Inbursa, la tesis del 17 de

⁸⁰ Por mencionar un ejemplo en el ámbito internacional, en la Constitución Española sí lo recoge en los artículos 18 y 24, el cual quedó circunscrito en las sentencias del Supremo Tribunal Constitucional del 26 de noviembre de 1984 y del 26 de abril de 1990 con las siguientes características: “1o. es un derecho que protege la intimidad personal y familiar, alcanza, por tanto, sólo a las personas físicas; 2o. tanto el secreto profesional como el bancario tienen como fundamento la protección del derecho a la intimidad del cliente, pues en nuestros días una cuenta corriente constituyen una “biografía personal en números”; 3o. el derecho a la intimidad no es un valor absoluto, por lo que debe ceder ante otros derechos superiores; 4o. la investigación de las cuentas corrientes de los contribuyentes y de la contabilidad de los profesionales como requisitos para comprobar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, es lícito de acuerdo con la Constitución; 5o. la Constitución sólo impide las injerencias arbitrarias, ilegales o abusivas”. González García, Eusebio, op. cit., p. 692.

octubre de 2001⁸¹ destaca *la protección a la intimidad económica del comerciante traducida en la contabilidad mercantil*, y que en todo caso, si en uso de sus facultades la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (Condusef) requiere a las instituciones bancarias información general e impersonal sobre los productos o servicios financieros que ofrecen al público en general, no afecta la intimidad de la contabilidad mercantil prevista por los artículos 42, 43 y 44 del Código de Comercio. Además, esta tesis indica cómo se integra la contabilidad mercantil, tal como puede observarse textualmente:

Si se toma en consideración, por un lado, que la contabilidad mercantil se integra por documentos de contenido histórico donde se asientan hechos del pasado que, en su caso, van integrando el historial exacto y minucioso de las actividades comerciales pretéritas del mercader que las efectúa, así como la situación económica presente, basada en resultados pasados y, por otro, que en virtud de ser una obra del propio comerciante, debe protegerse mediante el correlativo derecho de intimidad, resulta claro que cuando la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros requiere información no particularizada sobre productos y servicios financieros que ofrecen las instituciones bancarias al público en general, no se afecta la aludida intimidad de la contabilidad mercantil prevista en los artículos 42, 43 y 44 del Código de Comercio, ya que dicha información no es de aquella que esté protegida por el secreto aludido, pues no se trata de los libros contables encuadernados, empastados y foliados a que se refiere el numeral 34 del citado código; tampoco se trata de los registros contables, inscripciones o asientos que se efectúan por los comerciantes para hacer constar un movimiento activo o pasivo de una operación individual permitiendo su identificación e historial y conexiones, en términos del artículo 33 del propio

⁸¹ Resuelto por unanimidad de cuatro votos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo ministro ponente fue José Vicente Aguinaco Alemán.

ordenamiento; menos aún son comprobantes de operaciones pasadas del comerciante (facturas de bienes o servicios) a que se refiere el diverso artículo 38; tampoco son cálculos aritméticos que permiten corroborar el historial de los negocios del comerciante; ni son documentos personales o actas de juntas que se refieran a operaciones realizadas en términos de los artículos 36 y 41 del código en mención.⁸²

Por otro lado, el Segundo Tribunal Colegiado Mixto del Cuarto Circuito, resolvió el 4 de mayo de 2000, derivado del Juicio de Amparo interpuesto por Interticket, S. A. de C. V.,⁸³ la tesis en la que ha identificado los datos contables con los datos confidenciales del quejoso, por lo que el desahogo de la prueba documental en vía de informes sobre datos contables resulta de ejecución irreparable. Esta situación se observa de la cita textual de la tesis:

Si con la prueba documental en vía de informes se pretende obtener *datos confidenciales*⁸⁴ del quejoso, relativos a cuentas bancarias y otros documentos propios de su contabilidad a fin de ponerse a la vista de terceros, entonces, debe estimarse que el desahogo de tal probanza, por sí misma, genera consecuencias irreparables desde el momento de su realización, afectando de manera directa e inmediata derechos sustantivos contenidos en la carta magna, pues aunque llegase a obtener sentencia favorable, ello no destruiría fácticamente las consecuencias materiales causadas por el acto de molestia en sus posesiones y papeles, a cuya privacidad tiene derecho. En el evento apuntado, se produce un similar sentido de afectación al que se ocasiona en el caso del desahogo de la prueba pericial contable ofrecida por la contraparte del quejoso, tratado en la jurisprudencia número 399 de la otrora Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo VI, Materia Común, página 268, cuyo rubro dice: “PRUEBA PERICIAL CONTABLE. LA INDEBIDA ADMI-

⁸² Tesis 2a. CCXXX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XIV, diciembre de 2001, p. 368.

⁸³ Por unanimidad de votos en el Amparo en Revisión número 592/99.

⁸⁴ Las cursivas son nuestras.

SIÓN DE LA OFRECIDA POR LA CONTRAPARTE DEL QUEJOSO EN EL JUICIO NATURAL, ES UNA VIOLACIÓN PROCESAL CUYA NATURALEZA SUI GENERIS PRODUCE EFECTOS LEGALES Y MATERIALES, QUE YA NO PUEDEN SER REPARADOS EN LA SENTENCIA DEFINITIVA Y, POR TANTO, RESULTA PROCEDENTE EL AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA”, y en esa tesitura, es concluyente que se está en presencia de una violación producida dentro de juicio que, por ser de ejecución irreparable, es susceptible de combatirse en amparo indirecto en términos del artículo 114, fracción IV, de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con independencia de que, como violación puramente procedimental, sea impugnabile en amparo directo.⁸⁵

De los dos criterios anteriores, se observa que los datos contables están protegidos por el derecho a la intimidad patrimonial, y que en algunos supuestos estarán protegidos por el secreto bancario. De tal manera, que el derecho a la intimidad recobra vitalidad en el ámbito económico, el cual queda regulado en diversas materias entre las que es necesario mencionar el derecho tributario, aduanero, bancario y bursátil.

Pero ciertamente, los conceptos referentes a la intimidad son indeterminados y contienen un alto grado de subjetividad por lo que no puede darse una solución abstracta única, sino que al contrario, se requiere que se vaya resolviendo por cada caso concreto. En realidad, lo establecido por las leyes mexicanas como por las españolas, no nos dice mucho respecto a los límites y concreciones del derecho a la intimidad en relación a su interés tributario.⁸⁶

⁸⁵ Tesis IV.2o.P. C.17 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Civil del Cuarto Circuito, t. XII, julio de 2000, p. 806.

⁸⁶ Checa González, Clemente y Merino Jara, Isaac, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la administración tributaria”, *Impuestos*, vol. II, Madrid, 1988, p. 734.

Finalmente, en el ámbito del derecho público internacional, existe un haz de convenciones que se han instrumentado con el propósito de proteger los derechos humanos; vale la pena mencionar tres acudiendo al interés regional. En la Declaración Universal de los Derechos Humanos el artículo 12 establece el derecho a la vida privada;⁸⁷ el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 17 sobre el respeto a la vida privada, la familia, el domicilio y la correspondencia, y protección de la honra y la reputación, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 11 sobre la protección de la honra y de la dignidad.⁸⁸

B. Protección de los datos personales

La legislación sobre el control y manejo de los archivos de datos personales no solamente conlleva una conversión tecnológica —en vías de garantizar la seguridad, exactitud y actualización de los datos personales en sistemas automatizados—, sino también una conversión política desde los órganos legislativos que garanticen el derecho fundamental a la vida privada e íntima de las personas. En palabras de Luis Manuel Méjan, cuando la información no se queda en el terreno documental sino que se traslada a la información decisional, el riesgo aumenta. La información capturada sobre un ciudadano o un cliente va a ser utilizada para la

⁸⁷ Artículo 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección a la ley contra tales injerencias y ataques.

⁸⁸ Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad:

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

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

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

toma de decisiones, y cuando esta toma de decisiones se hace por procesos electrónicos extraterritoriales, el riesgo de la frialdad, de la despersonalización y, por ende, de injusticia, aumenta.⁸⁹

La doctrina española ha denominado este nuevo derecho como ‘libertad de informática’, mientras la anglosajona lo comprende dentro del concepto de *privacy*. Igualmente, la forma de tutela procesal, y a veces comprendida incluso como derecho constitucional en diferentes países de América Latina, es el llamado Hábeas Data, que es un instrumento para controlar la calidad, corregir o cancelar los datos inexactos o indebidamente procesados, y disponer sobre su posible transmisión. En la doctrina anglosajona y germana el derecho tutelar relacionado con los datos personales es la ‘autodeterminación informativa’, o protección de datos personales esbozado en el derecho constitucional. Entonces, se entiende por protección de datos personales, el sistema de principios, regulaciones y tratamiento, métodos y medios de recolección de datos que garantizan la recolección limitada, tratamiento y uso de los datos personales y la protección del interés de las personas.⁹⁰

El alcance de los datos personales implica la obligación del responsable de la información a conservar la exactitud y veracidad de los datos, proveer la seguridad técnica de su tratamiento y almacenamiento, así como notificar a las autoridades de control o supervisión de datos personales. Los sujetos de la información tienen por lo tanto, el derecho de ser informados acerca del propósito de recolección de sus datos y del tratamiento que se les dará, del procedimiento para acceder a ellos, y del procedimiento para corregir, modificar o borrar los datos concernientes a su persona.

Atendiendo a la experiencia comparada, las legislaciones específicas para la protección de datos personales siguen ciertos

⁸⁹ Ekmekdjian, Miguel Ángel y Calogero Pizzolo, *Hábeas Data. El derecho a la intimidad frente a la revolución informática*, Buenos Aires, Depalma, 1998, p. 115.

⁹⁰ Luna Pla, Issa, “Datos personales”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana, Anuario 2004*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.

principios básicos: a) *principio de recolección legítima*: los datos personales deben de ser obtenidos de manera legal y por medios justos y transparentes, y con el consentimiento del sujeto de la información; b) *principio de calidad de los datos*: datos que de acuerdo a una recolección de datos legítima, deben ser exactos, certeros, completos y actualizados; c) *principio de especificidad del propósito*: los datos personales pueden ser recolectados sólo si existe un propósito predeterminado, y sólo por el alcance y periodo de tiempo necesario de almacenamiento para ese propósito; d) *principio de uso limitado*: los datos solamente pueden ser utilizados bajo el consentimiento del sujeto de la información o por la autoridad legal; e) *principio de salvaguarda*: los datos personales deben ser protegidos, de acuerdo a las tecnologías disponibles, bajo medidas de seguridad en contra de pérdida, acceso no autorizado, modificación, destrucción o publicación; f) *principio de apertura*: debe ser de acceso público la existencia, lugar y propósito del manejo de datos personales, así como la identidad del responsable del tratamiento de los mismos; g) *principio de participación del sujeto de la información*: los sujetos de la información tienen el derecho a saber, y cuando sea necesario, de corregir, modificar, completar o borrar los datos concernientes a su persona, y h) *principio de rendición de cuentas*: el responsable de los datos debe rendir cuentas y ser auditable, de acuerdo con los principios anteriores, asimismo, debe ser capaz de probar la legalidad de los datos que posee.⁹¹

En el ámbito del derecho internacional, el derecho a los datos personales se encuentra legislado en directivas y normas especiales tanto en la Unión Europea como en algunos países de América. La principal es la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 24 de octubre de 1995 relativa a la Protección de las Personas Físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, como su nombre

⁹¹ *Idem.*

oficial lo indica. De ella han emanado una serie de ordenamientos regionales y nacionales en consonancia con dicha directiva.

En México, el derecho a la protección de los datos personales tuvo una primera protección en el 2001 con la entrada en vigencia de la LFTAIPG, que incluye el capítulo IV de la Protección de Datos Personales, para que los datos personales en manos del Estado sean de acceso para los interesados, incluyendo que éstos puedan corregir y modificarlos cuando resulte de su conveniencia. Pero esta protección jurídica carecía de dos elementos: *a)* que la protección se elevara a rango constitucional, establecida como un derecho a la autodeterminación de los datos personales, y *b)* que la protección se extendiera para los datos personales en manos de privados y no solamente en entes públicos.

El siguiente paso en la historia jurídica de esta protección se dio en el 2007, cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue reformada en su artículo 60., sobre el derecho a la información, y se estableció como un límite a dicho derecho, la protección de los datos personales en la fracción 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”.

Sin embargo, la materia normativa del artículo 60. es la libertad de expresión, el derecho a la información y el de acceso a la información pública, y en éste se estipulan sus alcances y límites. Así que la protección a los datos personales no podría permanecer exclusivamente como un derecho correlativo al acceso a la información pública, sin dotársele de naturaleza propia. Había por lo tanto que proceder en dos direcciones: *a)* otorgar facultades legislativas al Congreso para normar la protección de los datos personales en manos de privados, y *b)* establecer el derecho a la protección de los datos personales como un derecho derivado del resguardo de la vida privada, cuyo lugar es el artículo 16 constitucional.

Finalmente y después de un largo debate legislativo, el 30 de abril de 2009 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*

la reforma que adiciona una facultad al Congreso de la Unión: “XXIX-O. Para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares”.

Con esta provisión constitucional, el Congreso procedió a reformar el texto del artículo 16 constitucional que fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 1o. de junio de 2009 y a la letra añadió:

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

Hasta donde este libro se escribe, una ley especial que regule y desarrolle la nueva protección constitucional no ha sido aprobada. Algunas provisiones sobre el uso y resguardo de los datos personales que deberán armonizarse se encuentran dispersas en la Ley de Imprenta, la Ley de Información Estadística y Geográfica, la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, el CFF —a propósito de nuestro estudio—, entre otras.

CAPÍTULO SEGUNDO
DERECHO DE ACCESO
A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

En este apartado pretendemos trazar el vínculo conceptual entre la doctrina del derecho de acceso a la información con el derecho tributario, en particular, con la obligación de contribuir de los ciudadanos y los fines de recaudación de tributos de la autoridad. Para ello, definimos el concepto de derecho de acceso a la información tributaria utilizando elementos de ambas doctrinas, y complementando el marco con la protección de la vida privada y datos personales como uno de los principales límites al acceso a la información tributaria. Esto último se hace aludiendo a la doctrina del deber constitucional del contribuyente a informar a la autoridad fiscal sobre sí mismo y la diferencia existente entre datos personales y datos de relevancia tributaria.

I. DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA

El derecho de acceso a la información es un derecho fundamental⁹² que se inserta dentro del estudio de los derechos humanos y las garantías constitucionales. Esta es su primera acepción sin excluir que otras ramas, como el derecho administrativo, interactúen en su análisis y definición. El acceso a la información

⁹² Sobre los derechos fundamentales nos adherimos al pensamiento de Robert Alexy, al considerar que los derechos fundamentales derivan de las normas constitucionales y como tales son mandatos de optimización. Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2a. ed., trad. de Carlos Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. XXIX, 67 y ss.

se expresa, en términos de Luigi Ferrajoli, como ley del más débil en alternativa a la ley del más fuerte,⁹³ es decir, es un derecho fundamental porque reivindica el acceso a la información del más débil frente al poderoso que detenta la información. Es un derecho que abre la puerta al acceso equitativo y justo del conocimiento de la información relevante para la vida digna de los individuos y sus comunidades en democracia. En este contexto, el derecho de acceso a la información posee una cualidad de *empoderamiento* de los más débiles para gozar de iguales oportunidades que otras personas, y una cualidad *educativa* en tanto promueve el conocimiento, en particular, sobre los actos del Estado y sus implicaciones en la vida de las personas.⁹⁴

En el auge de las sociedades de la información, y gracias a las nuevas tecnologías y, a la relevancia económica y de desarrollo que cobra el conocimiento, se han adoptado en el mundo más leyes de acceso a la información que en ningún otro momento de la historia. Para algunos autores, las leyes de apertura de la información han sido útiles para revelar los abusos del Estado hacia los ciudadanos y han surgido a partir de una demanda social para poner fin a las constantes negativas de información de sistemas no democráticos.⁹⁵

Incluso, para Robertson en su estudio del movimiento por el derecho a saber en Sudáfrica, la raíz del derecho a la información no es a causa de la teoría democrática, sino de la reacción en contra del Estado burocrático que toma las decisiones en una forma oscura y paternalista.⁹⁶ Pero en diversos países no sola-

⁹³ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, España, Trotta, 2002, p. 54.

⁹⁴ Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, *op. cit.*

⁹⁵ Riley, Tom y Relyea, Halrold C. (eds.), *Freedom of Information Trends in the Information Age*, Gran Bretaña, Frank Cass, 1983. Alasdair, Roberts, *Blacked Out. Government Secrecy in the Information Age*, Nueva York, Cambridge University Press, 2006.

⁹⁶ Robertson, K. G., *Secrecy and Open Government. Why Governments Want You to Know*, Gran Bretaña, Macmillian Press, 1999, p. 159.

mente la sociedad exige su derecho porque sus gobiernos son oscuros y tratan a “los gobernados” como subordinados ignorados, también porque ocultan las decisiones. Acceder a la información del gobierno sobre dichos procesos de decisión representa un ejercicio de un derecho instrumental en la garantía de otros derechos sociales.⁹⁷

Sin embargo, la transparencia y el acceso a la información en su desempeño cotidiano son indudablemente temas de administración pública. En esta postura se argumenta que las leyes de acceso a la información contribuyen al buen gobierno y al manejo de documentos administrativos. Y esto es porque las leyes fuerzan al gobierno a elaborar originalmente de mejor manera los documentos y archivos, así como a sistematizar su almacenamiento. De hecho, las leyes en la materia deben ser vistas como parte de un amplio sistema de prerrogativas de *buen gobierno*, conjuntamente con las políticas de archivos públicos.⁹⁸

Ya sea visto como un derecho o como una prerrogativa del buen gobierno, el acceso a la información tienen límites y cierta información debe permanecer en secreto. En palabras de Robertson, la secrecía no es un asunto de convicción ni debe surgir como un acto arbitrario, al final de cuentas, es el balance del poder entre diferentes fuerzas dentro del sistema político.⁹⁹ Entonces, el derecho de acceso a la información es más bien la obligación y deber de “dar explicaciones” de los actos del gobierno y del actuar de tales fuerzas, en el marco de la llamada *rendición de cuentas*.

⁹⁷ Abramovich, Victor y Courtis, Christian, *El acceso a la información como derecho*, Argentina, CELS, 2000, disponible en <http://www.cels.org.ar/home/index.php>, consultado en junio de 2008.

⁹⁸ Chapman, Richard A. y Hunt, Michael, *Open Government. A Study of the Prospects of Open Government within the Limitations of the British Political System*, Estados Unidos, Croom Helm, 1987. También ver: McDonald, Andrew y Terrill, Greg (eds.), *Open Government. Freedom of Information and Privacy*, Gran Bretaña, Macmillan Press, 1998.

⁹⁹ Robertson, K. G., *op. cit.*, p. 10.

El derecho a la información en México se detonó con la reforma al artículo sexto constitucional de 1977.¹⁰⁰ En otro estudio hemos apuntado que la doctrina mexicana ha manifestado que el derecho a la información es un nuevo derecho.¹⁰¹ En el actual contexto, este derecho se ha ensanchado a través del “derecho al acceso a la información” con la reforma constitucional publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 20 de julio de 2007. Este derecho se compone de dos elementos: 1) que todo gobernado tiene derecho a informarse, y 2) que el Estado está obligado a garantizar este derecho. En otras palabras, para Nogueira Alcalá este derecho integra un conjunto de derechos que dicen tener relación con el sujeto que informa (informador)¹⁰² y como con quién recibe dicha información (informado).¹⁰³ Así que, en materia de acceso a la información y transparencia gubernamental,

¹⁰⁰ El acicate de esta reforma se dio en el contexto internacional gracias a la Convención Americana de los Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica. Nogueira Alcalá, Humberto, “El derecho a la información en el ámbito del derecho constitucional comparado en Iberoamérica y Estados Unidos”, en Carpizo, Jorge y Carbonell, Miguel (coords.), *Derecho a la información y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000, p. 21.

¹⁰¹ Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información pública en México*, *op. cit.*; Ríos Granados, Gabriela, “Límites en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria”, *op. cit.*, p. 176.

¹⁰² Que se concretan en el derecho a investigar, difundir, emitir informaciones; derecho a no ser censurado; derecho al secreto profesional y a la cláusula de conciencia; y derecho al uso de nuevas tecnologías, de acuerdo con Loreti Damián, *El derecho a la información*, Buenos Aires, Paidós, 1995, p. 20, citado por Nogueira Alcalá, Humberto, “El derecho a la información en el ámbito del derecho constitucional comparado en Iberoamérica y Estados Unidos”, *op. cit.*, p. 21.

¹⁰³ En relación con el informado, los derechos se refieren a recibir información, a seleccionar la información y los medios por la que la recibe, derecho a ser informado veraz y oportunamente, y derecho a que sea preservada su honra y vida. Según lo concebido por Loreti, Damián, *El derecho a la información*, p. 20, citado Nogueira Alcalá, Humberto, “El derecho a la información en el ámbito del derecho constitucional comparado en Iberoamérica y Estados Unidos”, *op. cit.*, p. 21.

para el siglo XXI, en México existe una amplia red legislativa tanto a nivel federal como local que ha ido consolidando el derecho al acceso a la información gubernamental.¹⁰⁴

Por su dimensión y la importancia que ha cobrado a lo largo de los años, el acceso a la información es también entendido como un derecho electoral y político.¹⁰⁵ También es un derecho instrumental para la participación ciudadana en la toma de decisiones del gobierno, así como en la exigencia constante de rendición de cuentas.¹⁰⁶ Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que a través de la garantía del derecho de acceso a la información los ciudadanos ejercen el control democrático de las gestiones estatales, “de forma que puedan cuestionar, indagar y considerar si 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”.¹⁰⁷

Hemos enfatizando que el derecho a la información no es absoluto, y así lo ha afirmado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; en la novena época estableció la siguiente tesis cuyo rubro es: “Derecho a la información. Su ejercicio se encuentra limitado tanto por los intereses nacionales y de la sociedad, como por los derechos de terceros”. Para la Corte, incluso, estos límites han dado origen a la figura jurídica del *secreto*

¹⁰⁴ Carbonell, Miguel, *El régimen constitucional de la transparencia*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2007, p. 4; López-Ayllón, Sergio, *Código de Buenas Prácticas y Alternativas para el diseño de leyes de transparencia y acceso a la información pública en México*, México, CIDE-UNAM, 2007, p. 45; Villanueva, Ernesto (coord.), *El ejercicio del acceso a la información pública en México. Una investigación empírica*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, ITAIP, Quintana Roo, ts. I y II, 2008 y 2009.

¹⁰⁵ Luna Pla, Issa, *Acceso a la información y transparencia política en el Distrito Federal*, *op. cit.*

¹⁰⁶ Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 68.

¹⁰⁷ Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, numeral 86, sentencia del 19 de septiembre de 2006.

de información, que se conoce en la doctrina como “reserva de información” o “secreto burocrático”.¹⁰⁸ Entonces, baste decir por ahora que el acceso a la información tributaria consiste en garantizar el derecho a la información de las personas, y el reservar cierta información que podría dañar el interés público y los derechos de terceros, lo que seguiremos aclarando en los siguientes capítulos de este estudio.

1. *Deber constitucional de contribuir*

El derecho de acceso a la información se ha podido concretizar en el artículo 6o. constitucional, en la LFTAIPG y, previamente a la existencia de dicho régimen, se encuentra específicamente en la materia tributaria en el CFF y la LFDC. En estas últimas normas se trata de un derecho del contribuyente al acceso a la información reconocido como un derecho público subjetivo derivado del deber constitucional de contribuir. Para desarrollar esta idea, debemos citar la tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia del 28 de junio de dos mil seis: “Obligaciones tributarias, obedecen a un *deber de solidaridad*”.¹⁰⁹ En ella, la SCJN explica que el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que resulte justo, equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución. El raciocinio detrás de este fin de recaudar impuestos es la “justa distribución de la riqueza”, es decir, el bienestar, el bien público, para ponerlo en los términos que hemos venido manejando en este estudio. Ahora bien, el deber de solidaridad en derecho comparado está incorporado en

¹⁰⁸ Tesis P. LX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, t. XI, abril de 2000, p. 74.

¹⁰⁹ Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S. A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. La idea de solidaridad en otros países se plasma como principio consciente.

diversas constituciones,¹¹⁰ tal es el caso de la Italia, que a partir de la interpretación tanto jurisdiccional como judicial se le ha dado amplio contenido.

Para la SCJN, en el rango de la Constitución se establece la obligación de los gobernados de contribuir. Pero no estamos ante una imposición de un Estado soberano, sino ante una “vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución” como los consistentes en la promoción del desarrollo social en un contexto de democracia y bienestar, donde las libertades individuales y sociales son respetadas. Incluso, el deber de contribución en la doctrina establecida por la Corte mexicana, no es más que una participación “con responsabilidad social” de los sectores público, social y privado. Así que este deber, al igual que el derecho de acceso a la información, se enmarcan en la *responsabilidad compartida* de co-gobernar que planteamos líneas arriba. Y el lenguaje usado por la Primera Sala aun brinda más luz a la exposición.¹¹¹

El deber de contribuir, como una exacción fiscal, para la Primera Sala significa una “reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción”. De manera que

¹¹⁰ Así se ha puesto de manifiesto en la relatoría realizada por Pascuale Pistone, en el tema II: “Los principios tributarios en las nuevas formas de imposición a la renta” dentro de las *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, llevadas a cabo en Isla Margarita Venezuela, 2008, pp. 105 y 106. Pistone reconoce que es un principio fundamental de los Estados modernos, que se reconoce en casi todas las Constituciones nacionales. Dicho deber justifica la aplicación de la exención fiscal para asegurar las condiciones mínimas de existencia (conocida en el ámbito tributario como “mínimo existencial”). De tal manera, Pistone continua diciendo “que este principio trasciende los principios tributarios y encuentra su manifestación, en general, en la necesidad de que todo miembro de la comunidad tenga derecho a recibir asistencia, en la medida que el legislador considere apropiado y con los recursos financieros de que la comunidad misma disponga”.

¹¹¹ Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S. A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas y los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.¹¹²

Para Pascuale Pistone, el

deber de solidaridad no puede ni debe justificar el establecimiento de un estado de bienestar para que no existan recursos financieros suficientes, ya que el nuevo contexto de la globalización obliga a los Estados a una eficiente gestión, no sólo de sus finanzas públicas, sino también de la imposición y recaudación tributaria. En otras palabras, el deber de solidaridad no puede justificar cualquier intervención en favor de los que menos tienen, pero exige que el Estado utilice efectivamente y eficientemente los recursos financieros ingresados por la recaudación de los tributos para realizar acciones en favor de los que menos tengan.¹¹³

De tal manera que el deber de solidaridad vincula la responsabilidad compartida, así como el ejercicio eficiente de los recursos financieros ingresados por vía de la tributación.

Si para nuestra Constitución, según la SCJN, el deber de contribuir es por solidaridad en el marco de una responsabilidad compartida, procede la pregunta ¿también la forma en esos tributos se administran, distribuyen y la manera en que se pagan siguen el mismo principio *solidario*? ¿El Estado sólo actúa con responsabilidad social cuando los recibe o también cuando los recauda y administra? Es claro que el marco constitucional establecido en el artículo 25 es de bienestar y de respeto a las libertades y derechos individuales y sociales, por lo tanto, la acción de la autoridad tributaria y el deber de los contribuyentes no pueden

¹¹² *Idem*.

¹¹³ Pistone, Pascuale, Relatoría del tema II: “Los principios tributarios en las nuevas formas de imposición a la renta”, *op. cit.*, p. 107.

salirse de ese margen de principios y bases que rigen al Estado mexicano.

Es así, que la obligación tributaria es un deber constitucional y como tal debe protegerse y cumplirse. Pero también genera derechos públicos subjetivos en favor de los contribuyentes, entre éstos cabe mencionar los que están sancionados en nuestro texto constitucional en los derechos fundamentales, el caso que nos interesa resaltar es el derecho al acceso a la información tributaria.¹¹⁴ A esta tendencia se le conoce como la *nueva cultura tributaria* y se enfoca hacia un renacimiento humanista del derecho tributario. Esto ha sido blanco de la doctrina en diversos países, específicamente en España,¹¹⁵ a la sazón de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en México con la creación de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes. En este contexto, la legislación tiene por objeto disminuir la evasión fiscal, contribuir a una mejor recaudación de contribuciones, y promover la transparencia y la rendición de cuentas en el ejercicio de los recursos públicos obtenidos mediante el cumplimiento voluntario del contribuyente.

Algunos juristas se refieren a esto como una “humanización del derecho”, donde el concepto de derecho subjetivo, como los derechos de propiedad, potestad paterna, eran considerados como poderes que conferían a sus titulares prerrogativas absolutas, sin contra-partida efectiva; se veía en ellos relaciones unilaterales que ponían todas las ventajas del mismo lado, todos los deberes del otro. Para Luis Jossenrad, esta concepción “simplista y ruda

¹¹⁴ Ríos Granados, Gabriela, “Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México”, *op. cit.*

¹¹⁵ Carbajo Vasco, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, CEF, 1999; Tipke, Klaus, *op. cit.*; Barquero Esteban, Juan Manuel, *La función del tributo en un Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

del derecho envejeció”, y la idea del equilibrio de los derechos ha suplantado el dogma de la soberanía.¹¹⁶

De tal manera, que resulta consubstancial al derecho tributario, el derecho de acceso a la información como principio de transparencia y de libertad individual, cuyo origen se localiza en el principio de certeza y seguridad jurídica. Bajo esta concepción, la transparencia no se agota en la asistencia técnica al contribuyente sobre el cumplimiento de sus obligaciones de contribución, sino que es más extensa. La transparencia da paso a un verdadero acceso a la información tributaria, entendida como la generada tanto por los propios contribuyentes como las autoridades fiscales. Sumado a este valor agregado, la transparencia y el derecho de acceso a la información son un control externo de la sociedad sobre la actuación de las autoridades.¹¹⁷

Ahora bien, hemos visto el engranaje que en el marco de un Estado democrático constitucional se hace entre el derecho de acceso a la información y la obligación de contribución y de manejo eficiente de las finanzas públicas. El siguiente paso es analizar cómo se ajusta el deber de informar de los contribuyentes a la autoridad fiscal en el régimen del derecho de acceso a la información tributaria.

2. Deber de informar a la autoridad fiscal

Dentro de los deberes tributarios de los contribuyentes se hallan ubicados los deberes de información, que se encuadran en la categoría de los deberes administrativos de prestación o deberes

¹¹⁶ Jossierand, Luis, “La protección de los débiles por el derecho”, *La Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, Montevideo, año XLV, núm. 12, diciembre 1947, pp. 313-320.

¹¹⁷ Los controles internos tradicionales son las contralorías, los tribunales de cuentas o las auditorías dependientes del Poder Legislativo. Esto en el caso del control del ejercicio de la cuenta pública y el gasto público.

de colaboración.¹¹⁸ Éstos son, “aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares, en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que les son exigidas por la administración pública para el desempeño de una función pública”.¹¹⁹ En esta tesitura, Fernando Castromil ha indicado que el contenido de los deberes de información se concreta en la comunicación que debe hacerse a la hacienda pública de determinados datos de trascendencia tributaria de terceros, de los que se haya venido en conocimiento precisamente por las relaciones personales, empresariales o profesionales mantenidas con dichos terceros.¹²⁰ Por su parte, Ortiz Liñán lo ha definido como “aquel vehículo jurídico que tiene por objeto exclusivo, la comunicación de los datos a la hacienda pública, que sean fiscalmente relevantes y que no constituyan una declaración tributaria”.¹²¹

Este tema ha sido ventilado en ingentes sentencias de tribunales españoles, entre el que cabe destacar el deber de información de los notarios, de las Cámaras de Propiedad Urbana, de Entidades de Crédito, de Cajas de Ahorro, de las entidades financieras, de Telefónica con respecto de sus abonados de telefonía móvil y de agentes de la propiedad inmobiliaria sobre la documentación de inmuebles ofertados en venta.¹²² El deber de información es instrumental; el sujeto pasivo informa a la hacienda pública sobre *datos tributariamente relevantes* sobre sí mismo o terceros ajenos.

¹¹⁸ Se enmarcan dentro de los deberes de colaboración que a su vez son deberes formales de los contribuyentes y son deberes autónomos de la obligación principal de pago. Lago Montero, José María, voz “Deber de información tributaria”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-UNAM, 2007, pp. 170 y ss.

¹¹⁹ Checa González, Clemente y Merino Jara, Isaac, *op. cit.*, p. 734.

¹²⁰ Castromil, Fernando, “Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero”, *Carta Tributaria*, núm. 20, 1o. de febrero de 1986, p. 1.

¹²¹ Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, p. 8.

¹²² Todas estas sentencias se encuentran relatadas por Lago Montero, José María, *op. cit.*, p. 172.

En el derecho mexicano el deber de informar está sancionado en el título segundo, sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes, del CFF y en las leyes sobre los distintos tributos. Así, en el CFF el artículo 27 establece la obligación tanto de las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes del SAT y obtener su certificado. Asimismo deberán proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, sus deducciones y su domicilio fiscal.

Esta doble obligación —la de registrarse y obtener el certificado de la firma electrónica avanzada— también deberán realizarla los socios y accionistas de las personas morales, salvo las personas morales que no tengan fines lucrativos reguladas en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta; o bien, las personas que hayan adquirido sus acciones en mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y que dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, y en este último supuesto, bajo la condición de que el socio o el accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

Los datos que los contribuyentes están obligados a otorgar a la hacienda pública se pueden distinguir entre datos personales y datos con relevancia tributaria.¹²³ Dentro de los personales se ubican el nombre o razón social y el domicilio. Esto lo ha demostrado el hecho de que en las sentencias que han causado estado y que se publican en cumplimiento de la LFTAIPG a partir del 2003, tanto la SCJN como el TFJFA omiten, a petición expresa del interesado, dichos datos personales. Los datos con relevancia tributaria son aquellos que se plasman en las declaraciones

¹²³ Aquí podemos comenzar a engarzar lo que se ha escrito en la doctrina del derecho comparado, en el sentido que el derecho de secreto “del ser” se vincula perfectamente con los datos personales, y el derecho de secreto “del tener” con los datos patrimoniales de relevancia fiscal, y que es un derecho más abierto al escrutinio público.

informativas o de impuestos en las que se refleja su situación fiscal, pero específicamente su capacidad contributiva, mediante datos que componen la base imponible, las deducciones permitidas por la ley, incluso las exenciones o minoraciones en la base imponible. En este estudio se hace énfasis en que los primeros datos se encuentran resguardados por el derecho de protección a los datos personales (*habeas data*) establecido en el artículo 16 constitucional y en la LFTAIPG, y los segundos, por el resguardo de información o secreto fiscal en el CFF,¹²⁴ que además también incorpora datos personales.

Esta obligación de informar también la deben realizar los terceros relacionados con las obligaciones tributarias del contribuyente, como es el caso de los notarios públicos o los patrones. En el CFF también se establece la obligación de exigir a los otorgantes de las escrituras públicas que se haga constar en las actas constitutivas el cambio de la situación de las personas morales como en el caso de las fusiones, escisiones o liquidaciones.

Este deber de información no es un deber absoluto, y sus límites formales como materiales son los que mayor interés suscitan. Ahora bien, el derecho a la intimidad o vida privada es el primer límite sustancial al que está constreñida la administración en el ejercicio de la potestad de información, el cual analizamos en las siguientes líneas, y con más detenimiento en el capítulo III sobre el resguardo o secreto fiscal.

II. MARCO JURÍDICO Y DOCTRINA DEL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

En los apartados anteriores de este capítulo hemos delimitado la materia del derecho de acceso a la información tributaria y hemos ubicado al deber de informar y la asistencia tributaria, mecanismos añejos en el derecho tributario, en el marco del régimen de la transparencia y el acceso a la información. Una vez confor-

¹²⁴ En el mismo sentido: Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, p. 6.

mado conceptualmente el derecho de acceso a la información tributaria, toca ahora desarrollar la situación del orden jurídico que guarda el derecho en cuestión para México a nivel federal.

1. Obligación del Estado de dar acceso a la información

Es importante problematizar brevemente la obligación de la autoridad fiscal de garantizar el derecho de acceso a la información. Esto implica aludir a las prominentes necesidades del fisco para asegurar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes a través del uso de las tecnologías de la información y otros mecanismos coercitivos.

Claramente el Estado tiene el deber de averiguar si efectivamente el contribuyente cumple con sus respectivas obligaciones tributarias, por lo tanto ha creado instrumentos de comprobación. Así, el Estado, en la actualidad, recaba más datos de los contribuyentes con la finalidad de conocer mejor su verdadera situación económica; esto posibilita la efectiva contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la verdadera capacidad contributiva. Empero, los deberes y facultades que están encaminados a la comprobación y liquidación de la deuda tributaria y el ejercicio de estos poderes conferidos a la administración, 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.

El artículo 6o. constitucional, reformado en el 2007, asegura la garantía del acceso a la información siguiendo el principio de máxima publicidad, donde la apertura es la regla y la reserva la excepción; la protección de la vida privada y datos personales de las personas; el acceso gratuito a la información y datos personales; la obligación de establecer mecanismos y procedimientos de revisión expeditos que se sustanciarán 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, en especial, la de la autoridad hacendaria.

Por si surgiera la duda, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos han interpretado en el caso *Claude Reyes y otros vs. Chile* que el artículo 13 de la Convención Americana de Derechos Humanos “debe comprender una obligación positiva de parte del Estado de brindar acceso a la información en su poder”. Para estas autoridades, ello es necesario para evitar abusos de los funcionarios de gobierno, promover la rendición de cuentas y transparencia dentro del Estado y permitir un debate público sólido e informado para asegurar la garantía de contar con recursos efectivos para tales abusos.¹²⁵

Podría decirse, que si la autoridad hacendaria no cumpliera con su obligación de dar el máximo acceso la información, al mismo tiempo está cancelando un recurso de defensa a los derechos fundamentales de las personas. La garantía del acceso a la información tributaria es una obligación del Estado para evitar que los poderes amplios de la hacienda pública sean mal usados por los funcionarios y servidores, y se causen perjuicios a los contribuyentes y al erario público.

Para tales efectos, el acceso a la información tributaria se garantiza a través de: *a*) políticas de transparencia proactiva, en aras de promover el cumplimiento del pago de impuestos y evitar el fraude; *b*) recibiendo y respondiendo a solicitudes de acceso a la información pública, así como fundando y motivando la reserva de información; *c*) permitiendo acceso y garantizando la protección de los datos personales de los contribuyentes, y *d*) dando información oportuna y veraz sobre las consultas tributarias planteadas por los contribuyentes respecto a su situación legal.

¹²⁵ Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, numeral 86, sentencia del 19 de septiembre de 2006.

2. Límites al derecho de acceso a la información

Los límites al acceso a la información pueden establecerse mediante dos formas: jurisprudencial y legislación. En nuestro sistema opera en principio mediante mandato legislativo, de tal suerte que en la LFTAIPG no solamente se establece la apertura obligatoria, sino que además se enlistan las excepciones a la regla, que es el resguardo o reserva de información. Aquí nos interesan particularmente aquellos límites al acceso a la información vinculados con el acceso tributario en los términos que hemos venido planteando; por lo que además de encontrar normas de transparencia en la ley correspondiente, también existen disposiciones en las normas fiscales que ya incluían ciertas obligaciones de resguardo de la información, previo a la LFTAIPG (2002). Como se observa, el marco jurídico del acceso a la información tributaria se divide fundamentalmente entre el tratamiento de la información reservada y la clasificada —o referente a datos personales—.

A. Información clasificada como reservada

La información tributaria puede ser clasificada por el legislador como reservada o confidencial, o incluso no clasificarla y permitir la máxima apertura sobre ésta. Sin embargo, nuestro legislador en la LFTAIPG la catalogó como reservada, considerando que es 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 la *recaudación de las contribuciones* (artículo 13 de la LFTAIPG). Esta ley, igual que retoma algunas reservas que ya existían en otras leyes, sigue el criterio tradicional contemplado en el CFF que hace referencia la reserva fiscal y que se ha conocido comúnmente como “secreto fiscal” (artículo 14 de la LFTAIPG).

Procedentemente, la reserva de la información fiscal y sus alcances tienen como presupuesto legal el artículo 69 del CFF. Por

la relevancia y uso que se le ha dado a este secreto, así como el debate académico y administrativo que sus límites y garantías otorgan, este libro asigna un capítulo específico al tema. Baste mencionar hasta este punto que se trata de una reserva que según el Código, representa una obligación para las autoridades fiscales de “guardar absoluta reserva” de lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes, esto es, no podrá evocarse la reserva por otra materia que la referida.

Llama la atención, sin embargo, que el CFF, que data de la década de los ochenta, crea una cerrazón *absoluta a priori* de la información, cuando para la LFTAIPG (artículos 42 y 43), puede ser total o parcial, eliminando del documento la información confidencial exclusivamente. Además, el artículo 15 de la LFTAIPG establece la reserva temporal de la información y no una reserva indefinida; la información es pública cuando concluye el periodo de reserva de doce años y podrá ser desclasificada, cuando las causas que dieron origen a su clasificación se extingan, o cuando el periodo de reserva haya transcurrido “sin perjuicio a lo que al respecto establezcan otras leyes”. Esta última frase nos habla de 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 leyes previas; sin embargo, no previó que los procesos y formas en que las reservas añejas se establecían responde a un contexto previo a la garantía del derecho de acceso a la información, y no a uno de rendición de cuentas y de motivación de las objeciones al derecho.

En todo caso, tanto aquella como reservada por secreto fiscal como por otras causas que puedan afectar la función de recaudación y la seguridad económica, las negativas de información deben contener una explicación del acto resolutivo de la autoridad. Tanto la LFTAIPG como su Reglamento sancionan de forma específica que la reserva y clasificación de la información debe estar “fundada y motivada” (artículo 45 de la LFTAIPG y 70, fracción IV del Reglamento). Además se trata de un mandato constitucional (artículo 16) donde se busca, por un lado, satisfacer la garantía

constitucional, y por otro, no dejar en estado de indefensión al afectado, al no darle oportunidad plena de defensa cuando desconoce los motivos y fundamentos del acto resolutivo.¹²⁶

En la LFDC se reconoce peculiarmente el secreto fiscal, en virtud de que, nuevamente aludiendo al CFF, se prohíbe otorgar información sobre obligaciones sustantivas que contengan datos patrimoniales del contribuyente (artículo 2o., fracción VII de la LFDC). Se pretende que el contribuyente tenga derecho a que los datos contenidos en las manos de la autoridad se mantengan con carácter confidencial. Al mismo tiempo, la LFDC sanciona el derecho de acceso a la información tributaria sustantiva al titular de ésta, con la condicionante de que los expedientes no estén en proceso de inspección tributaria, es decir, que ya hayan sido cerrados (artículo 3o. de la LFDC).

B. Datos personales como datos confidenciales

Nosotros hemos sostenido que la información de relevancia tributaria y los datos personales no tienen la misma naturaleza ni se protegen igual.¹²⁷ La primera información la integran *datos patrimoniales*¹²⁸ que el contribuyente entrega a la autoridad fiscal en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; la segunda, es información de las personas que se encuentra en posesión del Estado y que algunas leyes declaran como confidencial.¹²⁹ Veamos

¹²⁶ Tesis 250, 868, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, vols. 145-150, sexta parte, p. 127.

¹²⁷ Entre otras, una categorización de los datos personales por su relevancia y naturaleza la elabora Gozáini, Osvaldo Alfredo, *Hábeas Data. Protección de datos personales*, Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, 2001.

¹²⁸ Aquí reiteramos la idea que los datos patrimoniales pertenecen al ámbito del derecho de secreto “de tener” por lo que se permite su apertura, tal como se ha discutido y legislado en el derecho francés.

¹²⁹ Existen provisiones en la Ley de Imprenta, la Ley de Información Estadística y Geográfica, la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, entre otras.

el marco internacional y el caso constitucional, la LFTAIPG, y los criterios y lineamientos emitidos al respecto en México.

En el ámbito del derecho internacional, el derecho a los datos personales se encuentra protegido por la Declaración Universal de los Derechos Humanos, artículo 12 sobre la protección a la vida privada; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 17 sobre el respeto a la vida privada, la familia, el domicilio y la correspondencia, y protección de la honra y la reputación; Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 11 sobre la protección de la honra y de la dignidad. Sin embargo, a nivel regional, en América no existe un expreso reconocimiento del derecho de autodeterminación, hábeas data, o protección de datos personales.

En la discusión del derecho comparado, la Corte Europea de Derechos Humanos ha establecido el artículo 8o. del Protocolo, ha creado un derecho general para acceder a los datos personales, pero es consciente de que es de fundamental importancia la protección de estos datos personales. En el caso *Peck vs. UK*, la Corte Europea encontró la violación al artículo 8o. ya que la autoridad local, dentro del circuito cerrado de televisión, grabó el suicidio de una persona en la vía pública, y la violación se cometió porque la autoridad local no mantuvo salvaguardada la identidad del individuo, por lo que se encontró desproporcionada la medida empleada por dicha autoridad. La Corte Europea también ha discutido el tema de la confidencialidad de las llamadas telefónicas en el caso *Craxi vs. Italy*.¹³⁰

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la primera vez que se utilizó el término “datos personales” fue en la reforma al artículo 6o. del 2007,¹³¹ a propósito de establecer las bases y principios del derecho de acceso a la información pública. La fracción II advierte: “la información que se refiere a la vida privada y datos personales será protegida en los términos y con

¹³⁰ Leach, Philip, *op. cit.*, p. 314.

¹³¹ *Diario Oficial de la Federación*, 20 de julio de 2007.

las excepciones que fijen las leyes”. Para este mandato, si habría categorizaciones o no a los datos que refieren a los diversos espectros de la vida privada es algo que las leyes tendrán que definir. Lo que ciertamente es claro, es que se debe a una protección activa del Estado sobre los datos de los particulares que posea, y que por ser un principio del acceso a la información, entonces también se garantizará el acceso a ellos también.

Consecuentemente, en 2009 se reformó el texto del artículo 16 constitucional para otorgar al sujeto de la información el derecho de la autodeterminación de sus propios datos —ya sea en manos de privados o del Estado— y prevé que las leyes desarrollarán toda una batería de procedimientos y normas de resguardo, intercambio, modificación, administración, comercialización y acceso a los datos personales. En suma, las leyes en la materia —que hasta la publicación de este libro no habían sido aprobadas— homologarían un sistema de apertura y reserva de datos personales que se encuentra desperdigado por diversas disposiciones, sin necesariamente ser sistematizado conforme al derecho constitucional a la protección de los datos personales. Piénsese por ejemplo en las normas y contratos de las instituciones financieras, que obedecen a un modelo de manejo de datos personales ajeno al constitucional.

Mientras tanto, la LFTAIPG desarrolla el derecho en cuestión en su capítulo IV de la Protección de datos personales, en cuanto a su modalidad de tutela y acceso a los datos personales en posesión del Estado. El artículo 3o., fracción II, de la LFTAIPG define los datos personales como:

La información concerniente a una persona física, identificada o identificable, entre otra, la relativa a su origen étnico o racial, o que esté referida a las características físicas, morales o emocionales, a su vida afectiva y familiar, domicilio, número telefónico, patrimonio, ideología y opiniones políticas, creencias o convicciones religiosas o filosóficas, los estados de salud físicos o mentales, las preferencias sexuales, u otras análogas que afecten su intimidad.

A diferencia de otros países, principalmente dentro del sistema europeo, el régimen mexicano solamente contempla la protección de datos a personas físicas y no a las morales, por lo que sigue siendo cuestionable si estas últimas tienen una “vida privada” que proteger y si se debe blindar de la misma forma que a un individuo. Dicho este enorme detalle que para la materia tributaria es de suma relevancia, 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 las morales). Baste mencionar que en el derecho internacional tributario, para las personas morales se permite el levantamiento del velo, por ejemplo, de las sociedades mercantiles para evitar la elusión o evasión del pago de las contribuciones.¹³²

Mientras que la Ley define el alcance de los datos personales como un límite al derecho de acceso a la información, reconoce a una figura jurídica que ya existía en el derecho mexicano: la *confidencialidad* de la información. El artículo 18 de la LFTAIPG considera como confidencial aquella que reúna dos condiciones:

- I. La entregada 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.

Así, el artículo 19 de la LFTAIPG y el 39 del Reglamento de la LFTAIPG prevén que los particulares deberán señalar a la autoridad en el momento en que la información se le entrega con tal carácter, los documentos que la contengan específicamente. Esto significa que quien define la naturaleza de confidencialidad de la información, según la LFTAIPG, es el sujeto de la información y no una autoridad con mandato legal o sin éste. Desafortunadamente, los legisladores en 2009 no consideraron dentro de la reforma al artículo 16 constitucional el derecho de autodetermi-

¹³² Como lo podremos observar en el siguiente epígrafe.

nación sobre los datos personales y dieron prioridad a los derechos comerciales, dotando al individuo solamente de un supuesto derecho a *oponerse* a que sus datos sean recolectados, utilizados, almacenados y administrados por terceros. Esto implica que constitucionalmente el *consentimiento* del sujeto de la información sobre sus datos no forma parte de su derecho a la protección de los datos personales.

Donde sí se previó el consentimiento fue, obedeciendo a los estándares internacionales de la protección aludida, en la LFTAIPG. El artículo 19 dota al individuo del poder de consentimiento: contempla que para abrir su información se requerirá del “consentimiento expreso” del titular de los mismos (artículos 19 de la LFTAIPG, y 40 y 41 de su Reglamento). Pero como estas provisiones vienen a tratar de embonar con un sistema añejo de difusión y resguardo no homogeneizado de los datos personales, entonces especifica que aquellos datos que de alguna manera ya sean públicos o se hallen en los registros públicos —como el de la propiedad— no se considerarán como confidenciales. Así es que, por ejemplo, aunque los datos de una persona física, su domicilio fiscal y la fecha en que nació es información pública (porque versan en un registro público) son, según la Ley, datos personales, pero no necesariamente son considerados confidenciales.

Pero esta tutela o límite al acceso a la información pública tampoco es absoluta. La Ley (artículos 42 y 43 de la LFTAIPG) y su Reglamento (artículo 41), para dar cumplimiento al principio constitucional de máxima publicidad, debe dar acceso a versiones públicas de documentos que contengan información confidencial, omitiendo las partes correspondientes, con o sin el consentimiento del titular de los datos. Sin embargo, el acceso a los datos personales está restringido exclusivamente al interesado (salvo consentimiento expreso) y su reserva es por un tiempo indefinido (artículo 37 del Reglamento). Esto es, en la Ley y su Reglamento, la confidencialidad no puede romperse por motivos o valores supremos, como por ejemplo, el interés

público. En el derecho comparado, la vía para abrir estas reservas es a través de las pruebas o control de proporcionalidad de derechos y valores, como lo ha ilustrado López Ayllón.¹³³ Esta solución jurídica no forma parte del marco jurídico de la protección de los datos personales en México, aunque siempre es posible acudir al juicio de garantías para impugnar la reserva absoluta ante la Corte.

Adicionalmente, la LFTAIPG y su Reglamento establecen algunas normas de protección y administración de las bases de datos que contengan información de los individuos. Lo anterior, a través de obligaciones de registrar ante la autoridad supervisora el listado de los sistemas; los funcionarios responsables de la integridad de los mismos, la finalidad de los datos, así como la seguridad electrónica de las bases.

En relación con el cumplimiento de la obligación de protección de datos personales en manos del Estado, en México existe un órgano supervisor para los efectos del Poder Ejecutivo exclusivamente, que es el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI), creado por la LFTAIPG. Las atribuciones del Instituto en esta materia están establecidas en el artículo 37, fracción IX y son las de establecer lineamientos y políticas generales para el manejo, mantenimiento, seguridad y protección de los datos personales que estén en posesión de las dependencias y entidades.

Ahora bien, más allá de la LFTAIPG, el CFF no estipula que la información que los contribuyentes entregan al fisco sea “confidencial” en los términos de la LFTAIPG porque el Código es póstumo. En cambio, establece la “reserva absoluta” de ésta y sus excepciones hacia otras autoridades y entes que por acuerdo, mandato legal o a discreción del secretario de Hacienda se considere, sin contemplar el consentimiento de los sujetos de la

¹³³ López-Ayllón, Sergio y Posadas, Alejandro, “Las pruebas de daño e interés público en materia de acceso a la información. Una perspectiva comparada”, *Derecho Comparado de la Información*, México, núm. 9, enero-junio 2007.

información ni respetar el principio de finalidad de los datos que el derecho implica.

También, la LFDC sanciona la obligación a la autoridad de otorgar información con relevancia tributaria a nombre del propio contribuyente. Esto se expresa en el artículo 3o. de la LFDC como sigue:

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 en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, el acceso a los datos de los expedientes de los contribuyentes es restringido exclusivamente a los interesados y bajo el resguardo de la reserva de información establecida en el CFF. Este supuesto normativo ha sido reforzado por el TFJFA que ha señalado que la consulta fiscal “es improcedente cuando se refiere a la obtención de datos de un tercero”, pues la autoridad “no está obligada a dar respuesta a solicitudes de informes o consultas que impliquen dar a conocer datos de terceros”, en los términos del artículo 69 del CFF. Esto implica una obligación de las autoridades fiscales a guardar “absoluta reserva de los datos suministrados, por los contribuyentes o terceros con ellos relacionados” salvo los casos de excepción que “desde luego, no son aplicables a las peticiones de los particulares”.¹³⁴

Cabe decir que el TFJFA es un tribunal administrativo que analiza la legalidad de los actos de autoridad, y además, está dotado de autonomía para dirimir controversias que se susciten entre la administración pública y los particulares. Así, la apertura de los datos tributarios a terceros ha quedado prohibida en México bajo

¹³⁴ Tesis II-TASR-IX-682, Segunda Época, Primera Sala Regional Noreste (Monterrey) R.T.F.F., año VII, núm. 69, septiembre 1985, p. 271.

la justicia administrativa, pero hasta donde se tiene conocimiento, no así por la Corte en un juicio de garantías constitucionales.

Queda pues a discusión para los siguientes capítulos de este libro si la información protegida por el secreto o reserva fiscal, de acuerdo con los artículos 69 del CFF, y 14, fracción II de la LFTAIPG, es información confidencial o no; si lo es, entonces se afirmaría categóricamente que la información patrimonial es confidencial y, por lo tanto, gozaría de una reserva indefinida y absoluta. No es claro en la doctrina mexicana si la información tributaria se debe considerar dentro del tipo de datos del artículo 18 de la LFTAIPG, a menos que los particulares entreguen su información a la autoridad con el carácter de confidencial. En todo caso, en este libro se argumenta que no debiera considerarse como confidencial, sino que se debe hacer una catalogación de los datos personales y de los patrimoniales o de interés tributario.

3. Ejercicio del derecho de acceso a la información

En este apartado es posible presentar un panorama de la práctica que la investigación empírica nos ha permitido conformar, a partir de solicitudes de información que se han realizado por la vía de la LFTAIPG y de informantes calificados con experiencia en el litigio del derecho fiscal. Desafortunadamente la doctrina tiene poco que aportar, ya que hasta donde se investigó, no se hallan denuncias penales y juicios de amparos de algunos contribuyentes que hayan pedido información y se les ha negado. No se pretende en este apartado mostrar un análisis exhaustivo de la situación real del ejercicio del derecho, sino sentar los términos en donde, a nivel federal, México se encuentra en el tema.

Lo primero que hay que decir es que existen las vías legales para acceder a la información, esto es, por la LFTAIPG, y otras vías extralegales que permiten obtener documentos sobre la autoridad fiscal y sobre otros contribuyentes. Estas últimas son, tanto prácticas de corrupción, como el provecho de ciertas lagunas

legales en el sistema de la administración tributaria, contable e incluso en la administración de justicia fiscal que juntos y sin tener una coordinación constante, permiten el acceso a información que legalmente se reservaría por Ley.

A. Acceso a información tributaria legal

La información que detenta el fisco puede catalogarse en dos tipos de información: *a)* información administrativa y de toma de decisiones, esto es, meramente de la gestión ejecutiva de la autoridad, y *b)* la información sobre los contribuyentes que la autoridad resguarda y administra. Es importante tratar a cada tipo de información por separado, puesto que en ambas operan las reservas de diferente manera, y claramente, en el rubro de la información sobre la gestión administrativa de la autoridad existe cierto grado de apertura proactiva que tratamos con profundidad en el capítulo IV y que se contrapone a la absoluta reserva de los datos personales de los contribuyentes.

Entre la información que se reserva como parte de la gestión del fisco encontramos los criterios y políticas para seleccionar a los contribuyentes sujetos a auditoría; las acciones sobre las denuncias fiscales hechas ante la Procuraduría Fiscal; las peticiones de sobreseimiento de las causas penales con motivo de la comisión de presuntos ilícitos de naturaleza fiscal, y cuántas y cuáles han sido las peticiones para que la Procuraduría Fiscal otorgue perdón en las causas penales iniciadas.

Incluso la autoridad fiscal reserva como secreto fiscal las actas de constancia de hechos de la visita de supervisión a personas físicas o morales, levantadas por el personal de la administración central de control y evaluación de la fiscalización nacional; las copias certificadas de las auditorías y reportes de ciertas personas; los resultados de las denuncias por evasión fiscal derivadas de auditorías, y copias de requerimientos, multas y notificaciones de embargo a empresas y personas.

Para el tipo de información sobre los contribuyentes, hasta el 2003, con la aprobación de la LFTAIPG, el acceso a la información de los contribuyentes se garantizaba sólo a los sujetos de la información demostrando su personalidad acudiendo físicamente ante el módulo correspondiente del SAT, según el procedimiento establecido en el CFF. Esto es, legalmente, ninguna persona podía conocer los datos fiscales de otras personas resguardados bajo el sigilo de la autoridad. Con la entrada en vigor de la LFTAIPG esta situación no cambió, pero se usó la nueva vía para referir al solicitante al módulo de atención localizado en las oficinas del fisco o responderle que la información se encuentra reservada por el secreto fiscal en el CFF y la LFTAIPG.

Para darnos una idea de cómo opera este secreto fiscal cuando se utiliza la vía del acceso a la información en el SAT y la SHCP, acudimos a nuestras previas investigaciones, donde hemos observado que el artículo 14 fracción, IV de la LFTAIPG y el artículo 69 del CFF son el fundamento más utilizado por las autoridades, que se destina al resguardo de los datos de personas físicas como morales que piden otros contribuyentes al fisco. Veamos algunos casos relacionados con créditos fiscales, pago de impuestos de contribuyentes, contribuciones, entre otros temas del interés de este estudio.¹³⁵

En materia de *créditos fiscales*, es declarada secreto fiscal la información sobre la lista de empresas, ya sea bajo la jurisdicción de grandes contribuyentes o sujetas a auditoría; aquella sobre los oficios donde se ordena al notificador requerir el pago de crédito fiscal de determinada resolución. También se reserva la autoridad abrir los créditos que han sido liquidados por otros contribuyentes

¹³⁵ Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa, *Igualdad en la transparencia tributaria. Estudio exploratorio de la materia federal*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública-Centro Internacional de Transparencia y Acceso a la Información Pública, 2007. Se analizaron un total de 3,626 solicitudes relacionadas con la política fiscal y tributaria de la Federación mexicana, emitidas del 1o. de junio de 2003 al 22 de abril de 2007 y proporcionadas por la Dirección de Vigilancia y Seguimiento del IFAI.

con el nombre completo de las personas, o sobre las liquidaciones de créditos derivadas de auditorías por empresa determinada o los estados de cuenta históricos de créditos de empresas con nombre completo. Aún más, es secreto fiscal la lista de contribuyentes que tienen créditos fiscales pendientes de pago derivados de visitas domiciliarias, y sobre si se ha nulificado un crédito con número determinado y copia certificada del expediente. Es así que prácticamente sólo se pueden conocer estadísticas de la gestión de los créditos y ciertos criterios como la clasificación de los créditos. No es posible tener acceso público a la situación de los créditos de otros contribuyentes, individuos o empresas.

En cuanto al *pago de impuestos* de los contribuyentes tenemos una situación similar. Se reserva información sobre declaración de impuestos de figuras públicas o políticos; cuántas y cuáles son las empresas que pagan impuestos y cuánto es lo que se recauda por dicho concepto; las personas morales a quienes el SAT no ha podido cobrar los impuestos y su razón social; los nombres de las empresas con mayores adeudos fiscales en años pasados y el estado que guardan los procesos para hacer efectivo el cobro. Son secreto fiscal, también, las declaraciones de contribuyentes con nombre completo y de empresas con la descripción de su RFC. En este caso, cuando se trató de información de personas físicas, el fundamento aludido por el SAT fueron los artículos 13, fracción IV, 18, fracciones I y II, y 21 de la LFTAIPG que versan sobre la información confidencial, es decir, datos personales que requieren la autorización del interesado para que la autoridad pueda difundirla.

Luego, para la información sobre las *contribuciones*, el SAT clasifica como reservada o confidencial la información sobre los pagos de contribuciones al comercio exterior, hechos por determinado individuo con nombre y apellido a determinada aduana; la información sobre personas morales o físicas que hayan realizado importaciones a través de cierta aduana y que hayan realizado sus contribuciones en el margen de determinado periodo de tiempo. Pero también se reservan documentos que contengan

los nombres de los contribuyentes a quienes se les ha condonado el pago de contribuciones y accesorios, así como el monto de la deuda; los nombres de las empresas investigadas por concepto de evasión fiscal y el monto que representa la evasión.

En suma, a través de la LFTAIPG y el CFF la autoridad reserva los domicilios fiscales y estatus de personas físicas y morales; el directorio de los contribuyentes que se dictaminan para efectos fiscales; el padrón de personas físicas o morales dadas de alta en los diversos ramos y regímenes; el estatus fiscal de personas con determinado RFC; el monto del pago de impuestos y de ingresos por determinado contribuyente; el alta de personas y la actividad que desempeñan; los datos sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de empresas, y las claves de RFC y CURP del contribuyente. Como veremos adelante, parte de esta información es posible conseguirla por una vía diferente al ejercicio del derecho de acceso a la información, sin embargo, hasta aquí vale la pena hacer algunas anotaciones.

Para el régimen de acceso a la información pública mexicano, la entrega de la información a petición del solicitante puede ser total o parcial, esto es, que la autoridad podría otorgar el acceso a las partes del documento que no sean consideradas como confidenciales. Para estos efectos, la autoridad puede tachar aquellas partes reservadas, y seguir garantizando el derecho fundamental a las personas. Pero este no ha sido el caso en ninguna de las solicitudes que de la materia se han revisado sobre los temas expuestos arriba: el secreto fiscal y la confidencialidad de los documentos es absoluta sin excepción.

Otra característica de las negativas fundadas en el secreto fiscal es que por un lado, se reserva la información sobre los contribuyentes que éstos entregan a la autoridad fiscal; pero también, todos aquellos documentos administrativos de la autoridad que derivan de sus obligaciones y fines de recaudación, incluyendo lineamientos y criterios de la ejecución de su función. Esta reserva —aunque se trata a fondo en el apartado sobre secreto fiscal— propone diferentes problemas: ¿se trata de una excepción de in-

formación establecida a voluntad del sujeto de los datos o de la autoridad fiscal?, ¿toda la información protege la vida privada y la información patrimonial de las personas o también protege los procesos administrativos y vericatorios de la autoridad?

Finalmente, para encontrar respuestas a estas preguntas lo lógico sería revisar las motivaciones, esto es, las razones por las cuales la autoridad decidió fundar las negativas bajo los supuestos legales en cuestión. Sin embargo, en ninguno de los casos la autoridad fiscal cumplió con la obligación de motivar las negativas de información establecida en el artículo 45 de la LFTAIPG. Esto es, de todas las veces que alude al secreto fiscal, ninguna está razonada conforme a derecho. Esto levanta preguntas como ¿existen acaso las razones jurídicas para el sigilo?, ¿cómo se motivaría en todo caso el secreto fiscal y qué elementos se tomarían para su razonamiento? Algunas respuestas se ofrecen en el capítulo siguiente, por lo que quedémonos por el momento con este panorama, incluyendo ahora la transparencia tributaria que hemos denominado aquí *extralegal*.

B. Acceso a información tributaria extralegal

Uno de los puntos que nos interesa evidenciar en este estudio, es que el sistema de resguardo de los datos de los contribuyentes en manos de las autoridades fiscales y los autorizados por Acuerdo del secretario de la Hacienda, no es uno que se rija por normas de protección, ni tampoco por criterios unificados para abrir o reservar información. Así que por “extralegal” nos referimos a aquellas formas de conseguir información tributaria fuera de las vías del ejercicio del propio derecho de acceso a la información —y que incluso por la vía legal es reservada—, así como por medios legítimos o hasta ilícitos como la filtración y el soborno.

A nivel internacional hay casos interesantes que evidencian la falta de protección de los datos que detenta la administración tributaria, ejemplo de ello es la vieja Europa, donde existen casos escandalosos de venta de bases de datos que detenta la hacienda

pública de algunos de los países de dicha región.¹³⁶ Pero en la experiencia mexicana lo que prevalece es más bien un desorden de la manera de difundir y resguardar los datos de los contribuyentes.

Así, la falta de sistematización de las normas de protección y difusión de la información tributaria entre los diversos sujetos obligados al secreto fiscal como lo establece el CFF, crea algunos huecos por donde es posible conseguir la información y, en forma de cadena, a su vez obtener más información tributaria. A manera de ejemplo planteamos tres cadenas donde es factible obtener datos de los contribuyentes legítimamente y sin pasar por las vías jurídicas especiales destinadas para tales efectos.

Primera, teniendo solamente el RFC o una factura de una persona física o moral, es posible conocer el domicilio fiscal y, por el sitio web del Infonavit, incluso el estatus fiscal de la persona. Ese mismo dato lleva a conocer el domicilio fiscal, adeudos, pagos y utilidades, así como la CURP y otros datos que a su vez nos pueden llevar a conocer más datos dentro de este portal o de diversas fuentes que utilizan tanto el RFC como la CURP como identificación personal.

La segunda cadena de datos legalmente resguardados es aquella contenida en algún registro público de la propiedad. Con el nombre completo de una persona moral constituida en sociedad anónima, es posible acceder a su acta constitutiva, su razón social, el nombre, cargo y función de las personas físicas que la integran, los nombres de los accionistas y sus partes dentro de la sociedad. Esto nos lleva a conocer el domicilio fiscal de la sociedad y más datos que a su vez nos abren las puertas para acceder a otros.

¹³⁶ Ponencia presentada por Jorge Libreros Calderón en la “Mesa V, Transparencia Fiscal, Residencia, Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria”, dentro del *Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional*, 19 de noviembre de 2008, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, ITAM, CIDE y la IFA.

La tercera cadena de datos la conforman las sentencias del TFJFA, que sin ser parte del Poder Judicial, pues depende del Ejecutivo Federal, resuelve sobre conflictos en la materia. El Tribunal es sujeto obligado de la LFTAIPG y, en lo que le toca, debe publicar sus sentencias una vez que hayan causado estado. Al hacerlo, el Tribunal solicita autorización de las partes para publicar u omitir sus datos personales, entendiéndose por éstos el nombre de la persona y su domicilio. El resto del expediente que se hace público, contiene datos como el RFC, la CURP y los alegatos del quejoso.

La razón por la cual estos huecos en cadena existen es muchas veces por una causa justificada, como por razones de transparencia y para evitar el fraude fiscal. Así, en la primera cadena sucede que el sistema electrónico de bases de datos del SAT permite ciertos accesos cuando se trata de verificar la legalidad de las facturas para que el contribuyente pueda eludir la falsificación. En la segunda cadena, los registros públicos de la propiedad tienen, o deben tener como finalidad la de facilitar transacciones mediante la publicidad de los títulos inscritos, proteger los derechos a los que se refieren los títulos, al tiempo que ofrece seguridad jurídica mediante la inscripción y publicidad de los actos. Así que es posible acceder a esta información porque un registro debe contribuir a la paz social reduciendo las controversias sobre la propiedad.¹³⁷ En la tercera, la ventana de acceso la provee la propia LFTAIPG (artículo 21), que establece que los datos personales podrán difundirse mediante el consentimiento de los sujetos de la información, y el TFF únicamente considera como “datos personales” que requieren del consentimiento del interesado el nombre y domicilio, dejando al descubierto RFC, bases imponibles o cualquiera que sean los datos referidos en el cuerpo de la resolución.

¹³⁷ *Modelo integral del registro público de la propiedad*, Comisión Federal de Mejora Regulatoria, en <http://www.cofemer.gob.mx/images/stories/documents/tabasco/08.pdf>

Finalmente están las formas ilícitas de obtener información. Sabemos de estas vías por las historias que llegan hasta los medios de comunicación, o por las prácticas de los litigantes que en el trabajo de sus defensas caen en prácticas de soborno a funcionarios públicos. Aunque tanto figuras públicas como empresarios y personas físicas han sido objeto de la corrupción en el manejo de sus propios datos, un ejemplo emblemático fue el caso *Madrazo-Campa*.

En 2005, el político Roberto Campa denunció que el candidato del partido Alianza por México, Roberto Madrazo, no pagó impuestos a la hacienda por los años 2003 al 2005. Esta afirmación llevó al afectado a admitir sus irregularidades con el fisco y, al mismo tiempo, levantó una denuncia penal contra Campa por presunta violación al secreto fiscal y giró una carta al secretario de Hacienda para que se llevaran a cabo investigaciones para identificar a los responsables de la filtración de sus datos para ser utilizados como estrategia política de ataque.¹³⁸ De la querrela se sabe poco, y aparentemente no hubo una investigación pública sobre el responsable de filtrar los datos tributarios del afectado.

En el ámbito internacional es conocida la práctica que realizan ciertas sociedades, al incorporar dentro de sus gastos necesarios, y por lo tanto, hacerlos deducibles de impuestos, *las dádivas o comisiones a funcionarios o políticos corruptos*. Ante tal situación el gobierno de Estados Unidos (1977) adoptó la *Foreign Corrupt Practices Act* en la que prohibía expresamente que sus corporaciones, filiales o subsidiarias pudieran deducir de sus declaraciones los pagos efectuados, directa o indirectamente, en calidad de usuarios o clientes, a funcionarios de gobiernos extranjeros cuando los mismos, conforme a su legislación o a cualquier otro país sean ilegales. Siguiendo esta tesitura, dentro de la OCDE más de 33 países suscribieron la Convención de lucha contra los so-

¹³⁸ Cortés, Nayeli, “Cierra Madrazo acusación por evasión de impuestos”, *El Universal*, 27 de abril de 2006, disponible en <http://www.el-universal.com.mx/notas/345610.html>

bornos a funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales de carácter internacional, suscrita en 1997, en la que se recomienda denegar la deducibilidad de este tipo de “pagos confidenciales”.¹³⁹

¹³⁹ Para una mayor referencia véase Velarde Aramayo, Ma. Silvia, “Corrupción y transparencia en el ámbito financiero internacional”, en Fabián Caparrós, Eduardo A. (coord.), *La corrupción: aspectos jurídicos y económicos*, Salamanca, Ratio Legis, 2000, p. 61.

CAPÍTULO TERCERO

EL SECRETO FISCAL

La literatura del secreto fiscal en México es escasa y en ocasiones poco clara al identificar la materia y naturaleza de esta reserva.¹⁴⁰ De hecho, existe una dificultad generalizada por justificar su existencia y definir sus límites y alcances, puesto que su conformación no parte de la voluntad del individuo, sino de la obligación tributaria que deriva de mandato legislativo en uso de la potestad normativa de imposición del Estado.¹⁴¹ En este contexto el contribuyente se ve compelido a entregar datos personales y de relevancia tributaria a la autoridad fiscal. Dicha circunstancia hace evidente la problemática que existe alrededor del secreto fiscal, incluso en su historia legislativa y en las interpretaciones que se han hecho de las normas que lo rigen en México.

¹⁴⁰ En el derecho comparado también se incorpora como límite al acceso a la información el secreto; así las primeras leyes que sancionaron este derecho, por ejemplo en Francia la ley del 17 de julio de 1978, en el artículo 6o., estableció el secreto de las deliberaciones de gobierno, el secreto de la defensa nacional o de la política exterior, el secreto de la vida privada, el secreto en materia comercial e industrial; también se añadió la protección de la moneda y del crédito público, de la seguridad del Estado y de la seguridad pública; además en los procedimientos jurisdiccionales y de las operaciones de policía judicial en materia fiscal y aduanera también estaba limitado el derecho al acceso a la información, (traducción libre), Heymann-Doat, Arlette, *op. cit.*, p. 157.

¹⁴¹ Cabe recordar que la obligación tributaria dentro de la literatura clásica del derecho tributario, nace del *poder de imposición del Estado*, mismo que será controlado por la ley votada en Cortes. Así la obligación tributaria, se considera como una relación jurídica tributaria. Es una relación que nace y se detalla en ley. Blumenstein, Ernest, *Sistema di Diritto delle imposte*, trad. de Francesco Forte, Milán, Dott Giuffrè, 1954, pp. 1 y ss.

El secreto jurídico en México se forma, ya sea con la figura del secreto profesional penal, o con la reserva y confidencialidad de cierta información en manos de la administración pública. Para los efectos de este libro, el tratamiento que damos al secreto fiscal, es como reserva de la información en ciertos componentes del secreto, y como confidencial en otros elementos que lo componen. En tanto al enfoque, como hemos venido exponiendo, se basa en el control de proporcionalidad o juicio de ponderación o *balancing test* de derechos, ya que como hemos expresado en el capítulo primero, estamos frente a derechos fundamentales de igual importancia. Y es que entran en colisión los derechos de acceso a la información pública; el derecho a la vida privada y la protección de los datos personales; de los intereses y derechos que se generan en torno al deber de informar del contribuyente y el deber de resguardo de la autoridad.

En el presente apartado definimos el concepto de secreto fiscal, su origen y justificación en derecho, así como los intereses que confluyen en éste y los derechos correspondientes a partir de la forma en la que está regulado en México. Esta construcción dogmática del secreto fiscal pretende dar un marco conceptual sobre el cual se puedan más adelante identificar los desafíos en la materia.

I. PRIMERAS APROXIMACIONES AL SECRETO FISCAL

La figura del secreto o resguardo de información, en parte, está basada en deberes morales. En la idiosincrasia mexicana, existe un sentimiento generalizado entre los funcionarios y servidores públicos mexicanos de que se está ante un tema de “honor”: resguardar información “es un pacto de caballeros”. Sin embargo, en el contexto de la transparencia y el acceso a la información, la reserva y la apertura nunca podrán desligarse de sus causas y daños probables, en tanto que la democracia exige explicaciones basadas en el interés público y las leyes, y no en pactos de palabra.

De acuerdo con el sentido gramatical de la palabra “secreto”, en su primera acepción “se aplica a las cosas cuyo conocimiento se guarda entre un reducido número de personas con cuidado de que no se trascienda a las demás”.¹⁴² En el lenguaje vulgar la palabra “secreto” se refiere a las *cosas* o se le atribuye a los objetos, como en “cofre secreto”, “documentos secretos”, etcétera. En contraste, en derecho, el secreto lo constituye aquello que representa ese objeto, es decir, la construcción mental de la reserva del conocimiento de un objeto. Lo que goza de la protección jurídica del secreto no son las cosas, sino el conocimiento sobre sus características, existencia, posible utilización, naturaleza, etcétera.¹⁴³ Aquí nos referimos al secreto sobre la información, datos o conocimiento en general. Las palabras secreto, reserva, arcano (que se guarda en un arca) y sigilo, todas ellas dan la dimensión de lo que debe entenderse por la *confidencialidad* del conocimiento entre unos cuantos individuos.

La definición de “secreto” en derecho ha sido esbozada desde diversas posturas y doctrinas. Resalta su cualidad ambivalente: es una protección a determinado bien jurídico, al tiempo que representa una excepción al interés público, o la afectación al

¹⁴² Moliner, María, *Diccionario de uso del español*, t. H-Z, Madrid, Gredos, 1997, p. 1121. De acuerdo con el léxico histórico del español en México, secreto en la época de la Colonia Española en México, tenía un uso muy frecuente en el sentido de sigilo y resguardo de cierta información, tal como se puede apreciar en los siguientes ejemplos: “convenía para mejor spidiente y despacho de los negocios, y para más secreto dellos; le mandó que con todo secreto fuesse y se certificase si estava en el dicho hospital; Concuerta con su original que está en la carcel del secreto de este Santo Oficio; Se le encargó el secreto; prometio hablar verdad en lo que supiere y guardar secreto; descubriendole los secretos que él fió de mí, le pedia le enseñase algunas cossas de haser quiriosidades y algunos secretos; prometio el secreto; prometio de decir verdad y guardar secreto en todo”. Company, Concepción y Chantal Melis, *Léxico histórico del español de México*, México, UNAM, 2005, p. 791.

¹⁴³ Gomez Segade, José Antonio, *El secreto industrial (know-how). Concepto y protección*, Madrid, Tecnos, 1974, p. 43. Pacheco Pulido, Guillermo, *El secreto en la vida jurídica, bancario, notarial, servidores públicos, religioso, información privilegiada*, México, Porrúa, 1996, p. 3.

derecho de acceso a la información. Esto abre preguntas valorativas como: ¿cuál es el objeto de la reserva? ¿cuál es el derecho fundamental que se protege con el secreto? ¿quién lo establece y justifica? ¿cuáles son las excepciones en las que puede abrirse?

Algunas posturas se fundan en lo *objetivo*, que sostiene que el secreto se crea independientemente de cualquier manifestación de voluntad. Este tipo de secretos son más bien conocidos como misterios, dado que no implican la intervención de ningún sujeto o institución cuya voluntad lo declare, sino que están ahí de manera natural. Otra postura se basa en el criterio *subjetivo*, el cual sostiene que el secreto adquiere su propiedad de sigilo, por obra o consecuencia de una voluntad jurídicamente competente, tal voluntad pone un límite a la posibilidad de exteriorizar el conocimiento de un hecho, un acto o una cosa.¹⁴⁴ Esto sería, que una fuerza mayor, como un monarca, declara la calidad de secreto sobre lo que así se considere con fundamento en su poderío; o también, que un individuo, en ejercicio de su derecho, manifieste que cierta información que le atañe tiene la calidad de la reserva. En esta doctrina el enfoque individualista sugiere que entre los derechos de la persona, le corresponden “sus secretos”, que se le confían a un profesional bajo responsabilidad establecida en la ley.¹⁴⁵

Una interpretación integrista sugiere que la voluntad del titular del secreto no es absoluta para impedir que su contenido sea difundido, sino que es relativa y debe concurrir un interés razonablemente ponderable, el cual se desprende de la naturaleza misma del hecho de ocultar.¹⁴⁶ Esto es reforzado por Crespi cuando afirma que una esfera secreta del particular sólo puede ser conocida cuando haya un interés razonable para impedir que otra persona introduzca su mirada en ella.¹⁴⁷ Nosotros coincidi-

¹⁴⁴ Islas y Magallanes, Olga, *Delito de revelación de secretos*, México, Talleres Gráficos de la Nación, 1962, p. 34.

¹⁴⁵ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 2.

¹⁴⁶ Islas y Magallanes, *op. cit.*, p. 34.

¹⁴⁷ Crespi, Alberto, *op. cit.*, p. 35.

mos con esta doctrina jurídica de configurar y darle origen a un secreto para los efectos de la construcción dogmática del llamado secreto fiscal.

El secreto como tal no se encuentra establecido en ninguna parte de la Constitución mexicana, tampoco bajo su forma de reserva de la información. Sin embargo, existe la costumbre de fundar constitucionalmente ciertas reservas de información en los artículos 6o., 7o., 14 y 16 de la CPEUM, dependiendo del bien jurídico que la información que se resguarda contiene. Estos preceptos establecen los derechos de la personalidad, tales como el honor, la reputación, y como hemos dicho, el derecho a las comunicaciones y la inviolabilidad del domicilio personal.

En el resguardo de información, el Estado juega un papel pasivo velando por los intereses aludidos con apego en la Constitución y las leyes. La inobservancia de esta reserva es sancionada en específico por la Constitución y las leyes: hay normas que protegen la averiguación de delitos, la salud, la moral pública, y en cuanto a la persona, existe la protección a la vida o a la privacidad, como lo ha dicho la SCJN:

En estas condiciones, al encontrarse obligado el Estado, como sujeto pasivo de la citada garantía, a velar por dichos intereses, con apego a las normas constitucionales y legales, el mencionado derecho no puede ser garantizado indiscriminadamente, sino que el respeto a su ejercicio encuentra excepciones que lo regulan y a su vez lo garantizan, en atención a la materia a que se refiera; así, en cuanto a la seguridad nacional, se tienen normas que, por un lado, restringen el acceso a la información en esta materia, en razón de que su conocimiento público puede generar daños a los intereses nacionales y, por el otro, sancionan la inobservancia de esa reserva; por lo que hace al interés social, se cuenta con normas que tienden a proteger la averiguación de los delitos, la salud y la moral públicas, mientras que por lo que respecta a la protec-

ción de la persona existen normas que protegen el derecho a la vida o a la privacidad de los gobernados.¹⁴⁸

Ahora bien, es en la legislación donde el resguardo se configura más claramente. Como resultado del manejo de información personal de terceros en la prestación de servicios profesionales (doctores, abogados, servidores públicos), las leyes exigen el secreto o resguardo de la información obtenida “como consecuencia de la confidencialidad de la prestación del servicio”.¹⁴⁹ Así, se establecen secretos en la Ley de Sociedades Mercantiles, la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Banco de México, la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, Ley de Información Estadística y Geografía, el Código Fiscal de la Federación, entre otras. Todas ellas garantizan “la confidencialidad” de los datos, años previos al concepto de “confidencialidad” acuñado en la LFTAIPG en el 2002. Específicamente en el derecho tributario, la historia del resguardo de información ha sido amplia.

El secreto bancario ante la inspección tributaria: caso español

Antes de abordar el entramado dogmático y jurídico sobre el secreto fiscal en México, quisiéramos tomar como antecedente en el derecho comparado algunas sentencias españolas, y concretamente la resolución dictada en la década de los ochenta por el Tribunal Constitucional Español sobre el caso *Garrido Falla*, en el que se analizó el alcance del secreto bancario frente a las actuaciones fiscalizadoras de la administración tributaria.¹⁵⁰ En el

¹⁴⁸ Tesis P. LX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, abril de 2000, p. 74.

¹⁴⁹ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 52.

¹⁵⁰ La recepción del derecho español en el mexicano ha sido detonante para el desarrollo científico de la dogmática tanto jurisprudencial como académica. Véase González García, Eusebio, “Concepto y contenido del derecho tributario”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual del derecho*

primer plano, debemos reconocer que dicho Tribunal recondujo al secreto bancario hacia el plano del derecho a la intimidad.

Ahora bien, la sentencia del 26 de noviembre de 1984¹⁵¹ que pronunció el Tribunal Constitucional Español, negó el amparo solicitado por el ilustre abogado y profesor Fernando Garrido Falla. De acuerdo con Cabra de Luna¹⁵² dicha sentencia gozó de cierta celebridad tanto por la personalidad del recurrente en amparo y porque estaba en trámite la Ley de Represión del Fraude Fiscal y en cierto sentido tuvo un enlace directo con dicha sentencia.¹⁵³ Dicha resolución fue recurrida posteriormente por el Abogado del Estado y revocada por la 3a. Sala del Tribunal Supremo mediante

tributario, 2a. ed., México, Porrúa, 2008, pp. 13 y 14. Y también en la sentencia emitida en la Contradicción de Tesis 181/2005-SS resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ríos Granados, Gabriela, *Los principios que rigen a la interpretación tributaria. El caso de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California*, Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, nueva edición, 2007.

¹⁵¹ STC 110/1984 del 26 de noviembre publicada en “Boletín Oficial del Estado”, Gaceta de Madrid, 21 de diciembre de 1984, p. 15.

¹⁵² Cabra de Luna, José Manuel, “Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la inspección financiera y tributaria. Acerca de la sentencia del Tribunal Constitucional en el caso Garrido-Falla”, *Impuestos*, 1985, vol. 4-6, p. 1078.

¹⁵³ El antecedente de dicha sentencia es la resolución del 10 de marzo de 1983 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en la que acordaba estimar procedente la investigación de las operaciones activas y pasivas que afectasen a determinadas entidades bancarias y de ahorro y de las que figurase como titular don Fernando Garrido Falla. Contra dicho acuerdo se interpuso recurso contencioso Administrativo, en el que la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia de nulidad de la resolución impugnada, considerando que las cuentas corrientes bancarias forman parte del ámbito de la intimidad personal y familiar que protege el artículo 18,1 de la Constitución; por lo que la Ley 50/77 del 14 de noviembre, que permitía sin limitación la investigación de las cuentas corrientes, siempre que fuese ordenada por determinadas autoridades administrativas, debía considerarse derogada por la Constitución, sin que sirviera para rehabilitarla la posterior promulgación de la Ley Orgánica 1/1982, del 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar, y a la Propia Imagen.

sentencia en la que se afirmaba que “*no cabría incluir la reserva de las cuentas bancarias en el ámbito de protección del derecho constitucional a la intimidad*, no pudiendo, por tanto, entenderse que hubiese quedado abrogada la habilitación legal que permitía a la administración la investigación de tales cuentas...”.

La sentencia señalaba “que por muy amplio que sea el criterio que se tenga respecto de lo que puede constituir esta intimidad, el sustraer siempre y en todo caso a las actuaciones de la administración la actividad económica de las personas física y jurídicas equivaldría a dar a este derecho a la intimidad un carácter absoluto e ilimitado frente a lo que quiere el legislador...”. Asimismo, expresaba:

que la sentencia apelada, al reconocer la imposibilidad de la investigación administrativa de las cuentas corrientes en términos absolutos, está dando al derecho a la intimidad *un carácter ilimitado*, ya que difícilmente existirá otro cauce adecuado para que la administración tributaria pueda comprobar de forma eficaz si las declaraciones de los administrados coinciden con la realidad...

En opinión de Cabra de Luna¹⁵⁴ es en exceso rotunda la afirmación del Supremo, pues indica que sí existen otros cauces para la comprobación de las declaraciones de los contribuyentes, ya que se estima que las cuentas bancarias tienen el carácter de soporte documentario indirecto o de segundo orden, siendo los primeros los libros de contabilidad, de ingresos y gastos, explotación; de obligada llevanza y de donde ha de resultar todo un diario personal económico.

Sin embargo, es el propio Tribunal Supremo el que fija en la sentencia unos límites a la actividad investigadora, al admitir la existencia de partidas contables de distinta naturaleza: aquéllas cuyo conocimiento e investigación puede afectar al derecho a la intimidad y las que no. El Tribunal Supremo fue claro anunciando

¹⁵⁴ Cabra de Luna, José Manuel, *op. cit.*, p. 1080.

do que la consideración del derecho de la administración a la investigación de las cuentas

no entraña la procedencia de la investigación justificativa de todas y cada una de las partidas contables reflejadas en dichas cuentas corrientes, pues si alguna de esas partidas estuviese afecta al derecho de intimidad personal y familiar reconocido en la Constitución a favor del contribuyente investigado, podrá éste invocar ese derecho e impedir, en su caso, la investigación o partidas de que se trate.

Contra esta sentencia del Tribunal Supremo del 29 de julio de 1983 se interpuso demanda de amparo. Los argumentos del recurrente consideran que tanto la resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, como la sentencia del Tribunal Supremo, vulneraban el derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el artículo 18,1 de la Constitución Española, así como los de presunción de inocencia y derecho a la igualdad, al permitirse a la administración, “sin habilitación legal suficiente, una intromisión en aspectos de la vida profesional, personal y familiar que se reflejan en las cuentas sometidas a investigación...”.

Respecto a la sentencia del Tribunal Supremo, el demandante afirmaba que no eran admisibles sus razonamientos,

pues la protección constitucional se extiende, no sólo a la revelación de datos, sino al conocimiento de los mismos; además, al ser la Constitución fuente de derechos, no es necesario un reconocimiento legal de la intimidad económica; y finalmente, el principio de igualdad de los administrados en el sostenimiento de los gastos públicos no es cobertura suficiente para justificar una vulneración de un derecho constitucional, pues el fin no justifica los medios.

En definitiva el recurrente deducía que la declaración del Tribunal debía versar sobre

si la intimidad económica forma o no parte de la intimidad personal y familiar, y si las facultades exorbitantes que la Ley 50/77 confiere a los servicios inspectores de la Administración Tributaria pueden llegar, aunque sea potencialmente, a invadir la intimidad económica como parte de la intimidad personal. En el caso aquí planteado estamos ante un aspecto típico de invasión de la intimidad personal y familiar, al tratarse las cuentas bancarias cuya investigación se autoriza de cuentas de carácter marcadamente familiar, que, además, refleja también los ingresos profesionales y que puede suponer romper el secreto profesional.

El Ministerio Fiscal diferenciaba claramente dos cuestiones: el secreto bancario y la investigación concreta que la inspección hacendística pueda hacer sobre el origen y aplicación de determinadas partidas. En cuanto a la primera cuestión, afirmaba que:

la investigación tributaria de las operaciones bancarias de un contribuyente no constituye en ningún caso actividad que lesione a la intimidad personal y familiar que se consagra por la Constitución, ya que el secreto bancario no puede ser obstáculo inamovible para la realización del interés general en un aspecto tan esencial como el de la recaudación impositiva.

En las alegaciones del abogado del Estado, precisaba, en primer lugar,

que el derecho a la intimidad personal se refiere a elementos más profundos y de mayor relevancia para el desarrollo de la persona que su aparato o instrumentación de flujo económico, materializado en sus depósitos bancarios. Se significa, asimismo, que frente a la concepción ilimitada del derecho a la intimidad que el recurrente exhibe, hay que oponer el ‘deber constitucional’ recogido en el artículo 31,1 de la Constitución, que impone la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el Sistema Tributario.

En el escrito de alegaciones el recurrente señala que “el secreto bancario queda protegido por la Constitución, ya que la intimi-

dad económica es uno de los elementos integrantes de la intimidad personal, puesto que la apertura de una cuenta corriente es un acto voluntario, que se produce en el bien entendido de que no va a constituir una fuente de información para nadie, incluida la administración pública...”.

El problema surge en el presente caso en relación con la administración y se puede resumir más concretamente así: *¿en qué medida la administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?* No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31,1 de la norma fundamental, según la cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio.

En la afirmativa del Tribunal Constitucional de que no se constituye vulneración al derecho de intimidad, la inspección de cuentas corrientes continúa diciendo,

aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierta por el derecho a la intimidad nos encontraríamos que ante el fisco operaría un límite justificado de ese derecho. Conviene recordar, en efecto, que como *ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que con relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras que en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma*, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales sino también otros bienes constitucionales protegidos.

El Tribunal Constitucional observa que se advirtió *el deber de sigilo que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación*. Por lo tanto, el Tribunal Constitucional falla en el sentido de denegar el amparo solicitado por don Fernando Garrido Falla, puesto que no existen facultades ilimitadas de la administración y que por lo tanto no se vulnera en ningún caso el derecho a la intimidad, el secreto profesional ni el secreto bancario. De tal manera, que fue contundente el Tribunal Constitucional Español indicando que

es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero como ya se ha advertido, este derecho al igual que los demás, tiene sus límites que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas... La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de arbitraria.

El Tribunal Constitucional Español ha sido congruente con la postura de que los derechos fundamentales tienen límites, y respecto al derecho a la intimidad ha manifestado que este derecho “no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes”.¹⁵⁵ Siguiendo con esta tesis también ha declarado el Tribunal Constitucional Español en la STC 76/1990, del 26 de abril, que el deber de contribuir

implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma

¹⁵⁵ Fundamento Jurídico 6o., Sentencia del Tribunal Constitucional Español 143/1994 del 9 de mayo.

fundamental impone, una situación de sujeción y colaboración con la administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales.

Lo que la jurisprudencia constitucional española ha puesto de manifiesto es que el derecho a la intimidad tiene ciertos confines, que son impuestos frente a otros derechos fundamentales, como lo es el deber constitucional de contribuir. Y puestos sobre la balanza, deben armonizarse más que colisionarse. Sánchez López coincide con esta idea, ya que es enfática en indicar “la necesidad de armonizar los derechos del ciudadano-contribuyente y el interés representado por la satisfacción del deber de contribuir se acentúan cuando uno de los bienes jurídicos se corresponde con alguno de los derechos fundamentales reconocidos en nuestra máxima norma”.¹⁵⁶

Por otro lado, en el ámbito del derecho comparado, hacemos mención a nota de pie de página de algunos casos en donde se expresa el conflicto que existe entre el derecho a la información y el derecho a la intimidad.¹⁵⁷ Dichos asuntos se han ventilado en la dogmática judicial argentina, los cuales han sido estudiados con prolijidad por Juan Cianciardo.¹⁵⁸ Y con posterioridad los analizaremos en el epígrafe correspondiente.

¹⁵⁶ Sánchez López, María Esther, *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 141.

¹⁵⁷ Entre los que cabe indicar el caso *Pérez Arriaga*, el caso *Hernández García*, el caso *The Floria Star vs. BJJ*, el caso *Bowers vs. Hardwick*, el caso *Bazterrica*.

¹⁵⁸ Cianciardo Juan, *El conflictivismo en los derechos fundamentales*, Pamplona, Eunsa, 2000.

II. DESARROLLO DEL SECRETO FISCAL EN EL DERECHO MEXICANO

Muchos fiscalistas mexicanos aseguran que el secreto fiscal deriva o se origina a partir del *secreto bancario*, que históricamente ha figurado en el derecho y cuya tradición y literatura son extensas en el mundo. Incluso, la doctrina mexicana tiende a confundir el secreto fiscal con el secreto bancario y financiero, utilizando los términos indistintamente para aludir al sigilo de un conocimiento de tipo económico.¹⁵⁹ Nos ocupamos primero de aclarar esta idea a partir de las definiciones de otros secretos que no son el fiscal, como el profesional y el bancario, pero que se refieren a información económica y responsabilidad del resguardo.

1. *Secreto bancario*

Los autores coinciden en que el *secreto bancario* es la institución nacida del derecho mercantil, originada por la preocupación de generar un ambiente de *confianza* en la relación banco-cliente. En este secreto bancario el sigilo se justifica dado que el cliente tiene derecho a exigirlo y la institución bancaria la obligación de respetarlo en aras de configurar un ambiente de confianza entre las partes. Prácticamente, el secreto bancario tiene por objeto, es decir, el conocimiento que resguarda, son los *valores del individuo* o su riqueza material.¹⁶⁰

Así, este secreto tiene sus bases en la doctrina del derecho privado en tanto que regula la relación entre una institución bancaria

¹⁵⁹ Por ejemplo, Pacheco Pulido cuando habla del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria dice: “como se ve, se respeta el ‘secreto’ establecido, bancario y financiero, por cada estado”. Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 159.

¹⁶⁰ Cazorla Prieto, Luis María, *El secreto bancario*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1978; Aubert, Murice *et al.*, *El secreto bancario suizo*, Suiza, Editorial Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1982; Méjan C., Luis Manuel, *El secreto bancario*, *op. cit.*

y sus clientes. Sin embargo, por la complejidad de las labores que realizan dichas instituciones, y la necesidad de sus servicios en el sector público, el secreto bancario también tienen injerencia en el derecho público.¹⁶¹

La primera diferencia que hay que subrayar sobre el secreto fiscal o tributario es que pertenece estrictamente al derecho público y nace de la relación jurídica tributaria entre autoridad-contribuyente. Al referirnos a una autoridad hablamos de una o varias instituciones que colectan, resguardan o difunden información, independientemente del deber individual de los servidores y funcionarios públicos obligados a resguardar un tipo de sigilo en el ejercicio de sus atribuciones.

Dicho lo anterior, la principal coincidencia con el secreto bancario es que ambos, como lo vimos en el caso *Garrido Falla*, se ubican en el plano del derecho a la intimidad. Ambos resguardan información económica y patrimonial de los usuarios de las instituciones financieras (bancario) y de los contribuyentes (fiscal). Sin embargo, el origen del resguardo difiere. Mientras que en el secreto bancario la razón de la reserva es mantener una relación de confianza entre el banco y sus clientes, en el fiscal la reserva es derivada de la obligación de los ciudadanos a contribuir con la hacienda pública. Descartemos ahora el vínculo entre la reserva tributaria y el secreto profesional, que allana su origen en la tradición normativa penal.¹⁶²

2. *Secreto profesional*

Para José Rigo Valbona el secreto profesional es “un concepto de relación humana referida a noticias o conocimientos que voluntaria u obligatoriamente se tienen o deben tenerse reservados

¹⁶¹ Por ejemplo, en los bancos centrales. La Ley del Banco de México en el artículo 58 establece el secreto bancario y fiduciario para los miembros de la Junta de Gobierno, empleados y funcionarios del banco.

¹⁶² Debemos este punto conceptual a la doctora Olga Islas y Magallanes Vera, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2009.

y ocultos".¹⁶³ En esta idea entran los secretos de los médicos o de los abogados, que por iniciativa y voluntad de un individuo, al confiar cierta información al profesional, se crea un interés de custodia por parte del otro individuo. Así, se trata de una relación entre individuos: sujeto – abogado; sujeto – médico; sujeto – servidor público.

El caso del secreto profesional del servidor público consiste en una responsabilidad pública del servidor que implica ejercer su autoridad al máximo de su capacidad donde la justificación final de esta autoridad y de la Constitución que la confiere es el interés público.¹⁶⁴ En esto, aquel personal vinculado con el manejo y recolección de los datos de los contribuyentes dentro de la autoridad hacendaria, le corresponde un *deber de resguardo*. Para Olga Islas y Magallanes, este deber se refiere más al archivo y custodia de documentos que a la accesibilidad pública o confidencialidad de los mismos. En este sentido, las primeras acepciones del secreto fiscal se refirieron al sigilo que un *fiscal* y *los examinadores* (individualmente) debían resguardar en ejercicio de la profesión, como un médico en el campo de la medicina, o un profesional en la abogacía, los notarios, los sacerdotes, secretarios oficiales, comisarios y ministros.

El secreto profesional de los servidores públicos tiene múltiples sentidos que varían a través del tiempo y de los sistemas jurídicos. En el derecho romano y el canónico lo consideraron como una institución, pero mientras en el primero no constituía un delito, en el derecho canónico fue motivo de tipificación junto con los secretos confesionales y médicos. De hecho, en el derecho romano, aunque se cree que no había una ley que lo

¹⁶³ Citado por Baeza Albendea, Alberto, Caro Cebrián, Ma. José y Caro Cebrián, Anibal, "Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación", *Carta Tributaria*, Madrid, núm. 18, 15 de noviembre de 1988, p. 5.

¹⁶⁴ Cassinelli, C. W., *op. cit.*, p. 65.

sancionara,¹⁶⁵ la falta al secreto profesional ameritaba una acción civil para conseguir tan sólo la reparación civil del daño.¹⁶⁶ Parece ser que como sucedió con el sacramento religioso de la confesión, el secreto profesional de los servidores públicos en México tomó una dimensión penal que influye a gran parte de los códigos del orden político público del país.

Para Islas Magallanes, el primer Código Penal del México Independiente donde se estableció el secreto profesional fue el de Veracruz en 1835. Se refirió al secreto de profesionistas y de funcionarios públicos en el artículo 371:

Además de la violación de secretos que comprometen la seguridad del Estado... cualquier funcionario público civil, eclesiástico ó militar que á sabiendas y sin orden legal de superior competente, descubra ó revele un secreto de los que le están confiados por razón de su destino, y que deba guardar según la ley; ó franquee de cualquier modo algún documento que esté á cargo y que deba tener reservado en su poder, perderá empleo o cargo que ejerza, y sufrirá una prisión de uno á diez y ocho meses; sin perjuicio de mayor pena si incurriere en caso de prevaricación. Si se violaré el secreto ó se franqueare el documento reservado por soborno ó cohecho, será infame el funcionario público delincuente, y sufrirá una prisión de seis meses á dos años. Si se violaré el secreto ó se franqueare el documento reservado por negligencia, descuido u otra culpa del funcionario público, sufrirá éste una suspensión de su empleo y sueldo ó cargo por un mes á un año [*sic.*].¹⁶⁷

En este Código se reconocen tres características importantes del secreto profesional en época seminal: a) que existen secretos que pueden “comprometer la seguridad del Estado” y por lo tanto, se asume que el resguardo es justificado por el bien mayor que es la seguridad del Estado; b) la reserva puede ser solamente

¹⁶⁵ Rodríguez Piñares, Eduardo, *Estudio sobre el secreto profesional*, Colombia, Temis, Monografías Jurídicas, 1980, p. 16.

¹⁶⁶ Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 5.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 17.

terminada bajo orden de una ley superior, y c) los secretos le son confiados al funcionario “por razón de su destino”, es decir, que el conocimiento que resguarda el secreto está indudablemente vinculado con la función del profesional que la detenta.

El siguiente Código Penal de 1871, que al parecer emuló los códigos españoles de la época,¹⁶⁸ asociaba el secreto profesional con la violación de la correspondencia y de despachos telegráficos y penalizaba las faltas de quienes “sin consentimiento y con perjuicio de la persona o personas a quien pertenezca la posesión legal de un documento, publique o divulgue su contenido”.¹⁶⁹

El secreto profesional de los servidores públicos y el resguardo de las comunicaciones privadas han ido de la mano en los códigos penales mexicanos. Es hasta el Código de 1929 que los legisladores se adentran a la escuela positivista e insertan el tema de la revelación de secretos en la parte de “Delitos económicos y sociales” estableciendo en su artículo 840:

Comete el delito de revelación de secretos: el que, con perjuicio de alguna persona o institución, revela a otra persona o institución, o publica sin consentimiento de aquellos a quienes pertenece y de todo el que haya de resultar perjudicado por la revelación, todo o parte del secreto que se hubiere confiado o que hubiere llegado a su conocimiento con motivo del ejercicio de su empleo, cargo o profesión.¹⁷⁰

Resalta en este Código la introducción del *principio del consentimiento*, partiendo del supuesto de que los datos pertenecen a personas o instituciones que confían voluntariamente un secreto al servidor público, y para difundir su contenido se requiere de la

¹⁶⁸ Almaráz, José, “Exposición de motivos del Código Penal”, México, 1931, en Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 18.

¹⁶⁹ Artículo 765 del Código Penal de 1871, en Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 19.

¹⁷⁰ Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 22.

autorización de tales sujetos de la información. Implica también que los secretos se confían al servidor público con motivo de su profesión y que su revelación total o parcial sin el consentimiento del interesado es motivo de sanción.

Este Código sancionaba los *secretos de Estado* también con una pena severa: “Cuando los secretos revelados se refieren a las actividades económicas, militares o de cualquier otra índole de la nación, el delito será el de traición a la Patria y se sancionará en los términos que previene el artículo 376”.¹⁷¹ Según este Código mexicano, los secretos que resguardan una información referente a la nación, conocidos también como secretos de Estado, tienen consecuencias para “la Patria”. Hasta aquí es posible observar que se delimita que existen secretos referentes a actividades del Estado y otras referentes a personas e instituciones que igualmente resguardan los servidores públicos, pero cuyos daños y sanciones no son equiparables. No todos los secretos profesionales son secretos de Estado y no todos los actos de revelación de información de parte de servidores públicos conllevan a las mismas consecuencias jurídicas.

En el Código de 1931 el delito se incluye en un capítulo especial sobre revelación de secretos y prácticamente sigue la tendencia del anterior. Los siguientes códigos proyectados en 1949 y 1958 se ajustaron las sanciones a la realidad económica y se transfirió el delito de revelación de secretos al título de “Delitos contra la administración pública cometidos por funcionarios y empleados”. El hecho de que se insertara en este título nos habla del énfasis en constituir tales revelaciones como un secreto de Estado (contra la administración pública), restando relevancia en aquel conocimiento cuya revelación pudiera afectar a particulares titulares de la información confidencial.

Estos antecedentes históricos perfilan el concepto moderno del delito de revelación de secretos en el ámbito público cometi-

¹⁷¹ Artículo 850 del Código Penal de 1929, en Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 24.

do por funcionarios en el derecho positivo mexicano. Finalmente, el Código vigente al 2008 elimina los secretos de Estado, tal y como en otros códigos se establecían, y trata el tema de secretos por parte de servidores públicos en el título noveno, sobre “Revelación de secretos y acceso ilícito a sistemas y equipos de informática”:

Artículo 210. Se impondrán de treinta a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad, al que sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.

Artículo 211. La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

Artículo 211 bis. A quien revele, divulgue o utilice indebidamente o en perjuicio de otro, información o imágenes obtenidas en una intervención de comunicación privada, se le aplicarán sanciones de seis a doce años de prisión y de trescientos a seiscientos días multa.

El secreto profesional también ha sido debidamente regulado en el derecho comparado, por ejemplo, en Francia ha sido sancionada penalmente la revelación de dicho secreto en el artículo 226-13 que a letra indica: “la révélation d’une information á caracteres secret per une personne qui est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d’une fonction ou d’une mission temporaire”.¹⁷² Y a raíz de un importante juicio (*Watelet*) en 1885 la jurisprudencia de la Corte de Casación ha sido absolutamente rigurosa en mantener el criterio de la “confianza necesaria”: el secreto no puede de ninguna manera ser relajado, aquél que lo

¹⁷² Beignier, Bernard, *op. cit.*, p. 198.

conoce debe permanecer como una tumba. Aquel que lo conoce debe atender al principio: “Le délit de violation du secret professionnel est institué, non seulement dans l’intérêt général, pour assurer la confiance qui s’impose dans l’exercice de certaines professions, mais également dans l’intérêt des particuliers, pour garantir la sécurité des confidences que deux-ci sont dans la nécessité de faire à certaines personnes du fait de leur état ou dans leur profession”.¹⁷³ De acuerdo con Beignier dicha jurisprudencia ha tenido fuertes críticas, y se ha reflexionado si esto produce un monopolio de ciertas profesiones y si realmente permite una evolución. De tal suerte, que el autor francés cita el caso del 9 de junio de 1993 de la Primera Cámara Civil, en donde se invocaba la necesidad de proteger un “interés legítimo” (en un certificado médico en un contexto relativo a un seguro). Este autor también se refiere a reflexionar sobre el secreto de familia, y las paradojas que crea nuestra sociedad “permissiva” y “represiva”, en donde el discurso político presenta la transparencia como una obligación.¹⁷⁴ Para este escritor francés el secreto profesional evoca otros secretos que protegen la vida íntima, como los “secretos de familia”, en donde entra a debate la Ley del 22 de enero de 2002 relativa al acceso de los orígenes de las personas adoptadas y los pupilos del Estado.¹⁷⁵

¹⁷³ *Ibidem*, p. 198.

¹⁷⁴ *Ibidem*, pp. 198 y 199.

¹⁷⁵ Con los secretos de familia cita el artículo L. 551-2 del Código de Acción Social y de las familias: “Toute femme qui demande, lors de son accouchement, la préservation du secret de son admission et de son identité par un établissement de santé est informée des conséquences juridiques de cette demande et de son importance pour toute personne de connaître ses origines et son histoire. Elle est donc invitée à laisser, si elle l’accepte, des renseignements sur sa santé et celle du père, les origines de l’enfant et les circonstances de sa naissance ainsi que, sous pli fermé, son identité...”. Así este autor indica el conflicto entre la vida privada de la madre y del hijo, del que se pronunció la Corte de Estrasburgo dentro del juicio Odièvre del 13 de febrero de 2003. Beignier, Bernard, op. cit., p. 199.

Ahora bien, el secreto profesional de los servidores públicos ha estado presente en toda la historia del derecho internacional y el mexicano, como un deber de resguardar cierta información que por su función detenta el Estado. ¿Es este el origen del secreto fiscal como lo conocemos en la actualidad? Hay que decir que no. Ciertamente los servidores públicos cuentan con este deber profesional y serían acreedores a una sanción penal y administrativa por revelar archivos, pero esto no es exactamente lo que el CFF y, más adelante, la LFTAIPG protegen.

3. *Secreto fiscal*

Como lo hemos expresado en el anterior capítulo, nuestro sistema tributario comenzó a tener cierta ilación normativa a principios del siglo pasado, en primer lugar con la creación del impuesto sobre la renta federal en 1925, después con la Ley de Justicia Fiscal de 1936 que dio origen al otrora Tribunal Fiscal de la Federación, y sucesivamente, la aprobación del primer Código Fiscal de la Federación de 1938.

De tal suerte, que la codificación del sistema tributario se dio a partir del primer Código Fiscal de la Federación de 1938. Posteriormente, se derogó para entrar en vigor un nuevo Código en 1967. Finalmente, en 1981 entró en vigor el actual Código Fiscal de la Federación. Sobre la discusión parlamentaria de los proyectos de los códigos comentados, hemos de indicar que las propuestas de los códigos provenían del Ejecutivo federal, concretamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.¹⁷⁶ Suma-

¹⁷⁶ Para mayores antecedentes remítase a la Exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación, México, Cámara de Diputados, 1967, p. 49. Es conveniente recordar quiénes fueron los secretarios de Hacienda cuando se propusieron los tres códigos, el presidente Ávila Camacho ratificó como secretario de Hacienda al licenciado Eduardo Suárez. Pérez-Ayala, R., *Política Personal y vacío de poder. El presidencialismo mexicano*, México, PAC y Editores, 1983, p. 43. En la época de Adolfo Ruiz Cortínez, don Antonio Carrillo Flores fue designado secretario de Hacienda. Durante Miguel de la

da a esta circunstancia, recordemos que durante casi setenta años existió el presidencialismo bajo un solo partido, el Revolucionario Institucional, el cual estaba en pleno apogeo,¹⁷⁷ y el Congreso de la Unión se componía en su mayoría por legisladores de dicho partido por lo que no existía discusión legislativa,¹⁷⁸ con lo cual se aprobaban las leyes de forma *fast track*. Para ilustrar esta situación, resulta conveniente citar un ejemplo dado por Pérez-Ayala, “así desde la presidencia durante el sexenio de Luis Echeverría Álva-

Madrid, fue secretario de Hacienda Jesús Silva Herzog. En los sexenios de López Portillo y Miguel de la Madrid (1976 y 1982) los problemas fiscales se habían vuelto un dolor de cabeza para los presidentes, por problemas en el gasto público. Pérez-Ayala, R., *op. cit.*, p. 66.

¹⁷⁷ Distinguidos autores han reconocido que el presidencialismo mexicano durante la vigencia del Partido Revolucionario Institucional en el poder tuvo tintes de dictadura, y que el presidente en su persona era un líder, nepotista, caudillo civil, político y militar. El presidencialismo mexicano era la expresión de poder personal que llegó a tener crisis, sin embargo, se robusteció como institución. Para mayor referencia véase Pérez-Ayala, R., *op. cit.*, pp. 31 y 41. En el mismo sentido, Lorenzo Meyer ha mencionado que el jefe del Poder Ejecutivo en México ha tenido un poder relativo tan grande respecto a las demás instituciones y demás actores políticos, y para ilustrar esta situación este autor relata de forma muy precisa la decisión personalísima tomada por José López Portillo de nacionalizar la banca y la implantación de control de cambios. Meyer Lorenzo, “Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, España, Madrid, núm. 13, 1992, p. 55. Sobre el mismo aspecto encontramos a Sartori cuando estudia el caso mexicano y se refiere a un sistema de partido hegemónico pragmático. En Sartori Giovanni, *Partidos y sistemas de partidos*, 1, Madrid, Alianza Universidad, 1976, p. 281 y ss. Para mayor profusión de este tema se recomienda la amplia bibliografía que analiza Sartori en su obra aquí citada.

¹⁷⁸ En este rumbo se ha llegado a indicar que “desde la época de Adolfo López Mateos (1958-64), el Congreso había admitido en su seno a la oposición con una representación proporcional, que más bien era simbólica”. Pérez-Ayala, R., *op. cit.*, p. 65. Al respecto es recomendable la lectura del cuadro número 28 que se muestra en la obra de Sartori, de lo cual se observa el número mayoritario de escaños que obtuvo el Partido Revolucionario Institucional (PRI) en la Cámara de Diputados durante el periodo de 1958 a 1973. Así, en 1958 el PRI obtuvo 153 escaños frente al Partido de Acción Nacional (PAN) con 6 escaños, al Partido Popular Socialista (PPS) con 1 y al Partido Auténtico de la Revolución Mexicana (PARM) con 1 escaño. Sartori, Giovanni, *op. cit.*, p. 282.

rez, declaraba a ocho columnas: —La hacienda pública se maneja desde Los Pinos—”, queriendo decir con ello que resultaba que la decisión final no correspondía al ocupante sitial hacendario sino al titular de la silla presidencial.¹⁷⁹

El espíritu de los tres códigos fiscales ha sido reglamentar la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el pasivo; establecer los derechos y obligaciones de los contribuyentes; sancionar la norma de interpretación en materia tributaria; tipificar las conductas como delitos e infracciones; regular las facultades de comprobación y la facultad económica coactiva. Es decir, es el marco normativo de las relaciones entre los sujetos pasivos de la contribución y las autoridades fiscales.¹⁸⁰

A partir del primer Código hasta el actual, se ha sancionado como regla general el secreto fiscal dirigido a los ciudadanos, ya que se tomó como referencia el secreto bancario, sin incluir el principio de transparencia y de la rendición de cuentas como contraparte a la obligación de sigilo. De tal suerte, que tradicional-

¹⁷⁹ Pérez-Ayala, R., *op. cit.*, p. 155. Sobre este aspecto Lorenzo Meyer es muy enfático en señalar que el proceso legislativo durante la época del partido hegemónico en el poder, había hecho de la presidencia el motor principal de dicho proceso en México, pues el grueso de las iniciativas de ley tenían su origen directamente en las oficinas presidenciales. Meyer, Lorenzo, “Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, España, Madrid, núm. 13, 1992, p. 58. Al respecto, Carpizo destaca que en el presidencialismo en América Latina existe la subordinación del Legislativo al Ejecutivo. Y referente a México, el debilitamiento del Legislativo en favor del Ejecutivo se debe entre otras causas, a “que la gran mayoría de los legisladores son miembros del partido predominante y saben que si se oponen al presidente las posibilidades de éxito que tiene son casi nulas y que seguramente están frustrando así su carrera política”. Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo Veintiuno, 1991, pp. 17, 25 y ss.

¹⁸⁰ Para un estudio a profundidad sobre la evolución del sistema tributario mexicano se recomienda: Ríos Granados, Gabriela y Santos Flores, Israel, “Entre parches y remiendos: Breve historia tributaria de México”, en García Ramírez, Sergio (dir.), *Obra Conmemorativa del Bicentenario de la Independencia y Centenario de la Revolución Mexicana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas (en prensa).

mente y sin distinguir la información de relevancia tributaria y los datos personales de las personas físicas y morales, éstas han circulado entre las autoridades competentes, pero no así, entre los contribuyentes y el público en general.¹⁸¹ Veamos, pues, los antecedentes legislativos de este controvertido secreto en el CFF.

El Código Fiscal de 1938 sancionaba en su texto el secreto fiscal de la manera siguiente:

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 Federal y de los municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades, las siguientes

...
 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 incurrían las personas que, como representantes de los causantes, integran las juntas calificadoras, para cuyo efecto se les asimila a las autoridades...

La regulación del secreto fiscal tiene algunas notas distintivas en el CFF de 1938. En primer lugar, se tipificaba el incumplimiento de guardar el secreto fiscal como infracción tributaria, el cual podría realizarse por los funcionarios y empleados públicos, los encargados de los servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades, y los representantes de los causantes que integraban las juntas calificadoras. Además, no había ninguna excepción a esta reserva, con lo cual existía un absoluto sigilo en material tributaria.

El segundo CFF, de 1967, reiteraba el secreto fiscal en los siguientes artículos:

¹⁸¹ En esta parte referimos al recuento histórico esbozado inicialmente en nuestro estudio *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia*, México, IFAI, octubre de 2007, pp. 58 y ss.

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.

El artículo 40 reitera que la revelación del secreto fiscal es infracción, sin embargo, se comienzan a perfilar cuatro supuestos de apertura, pues en el artículo 90 sanciona cuáles son los casos de excepción, así remite a las leyes fiscales que establezcan las exclusiones, así como los datos que deban suministrarse a funcionarios de la administración y de la defensa de los intereses fiscales, a autoridades judiciales del orden penal y pensión alimenticia sujeta a juicio.

Siguiendo con el recorrido legislativo, el texto original del CFF de 1981 indicaba:

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 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.

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.

Como se puede apreciar, el texto del artículo 69 cambia de forma íntegra, pues ya no se sanciona como infracción la revelación del secreto fiscal. Sin embargo, en el actual CFF la sanción a la violación del secreto fiscal está en el artículo 114. El texto del artículo 69 establece de forma expresa la absoluta

reserva de los datos obtenidos por suministro o por captación.¹⁸² Sin embargo, se reiteran los cuatro supuestos de dispensa al secreto fiscal, incorporándose dos nuevos supuestos: los hechos que puedan servir para motivar las resoluciones de la SHCP de conformidad con el artículo 63 y el Acuerdo expreso del secretario de Hacienda y Crédito Público en el que se publicaran datos fiscales de los contribuyentes, tales como nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

De la revisión a los textos que han regulado el acceso a la información tributaria en materia federal, se observa la impronta de guardar absoluta reserva de los datos del contribuyente y cualquier otro dato suministrado a la autoridad. Reserva que se elimina en los casos de la defensa de los intereses fiscales federales, procesos penales, pensiones alimenticias, o para resoluciones de la SHCP. También la reserva desaparece si el propio secretario de la SHCP decide revelarlos por un acuerdo. De tal manera, que a raja tabla todos los datos contenidos en el secreto fiscal tienen un tratamiento de datos reservados.

El texto de 1981 permanece vigente y ha permanecido intacto entre las diversas reformas que simplemente adicionan más supuestos al artículo. Así, en 1989,¹⁸³ a ocho años de su adopción, al artículo 69 se le adicionó una excepción más a la reserva absoluta: 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.

¹⁸² La doctrina ha distinguido estos deberes de informar a la administración tributaria. Así tenemos que el *deber de suministro* es cuando el contribuyente a través de su declaración tributaria le suministra los datos a la administración, en tanto que la *captación de información* se perfecciona cuando la administración tributaria despliega sus facultades de comprobación y colecta información tributaria. Sánchez López, María Esther, *op. cit.*, p. 13.

¹⁸³ Adicionado en el *DOF* del 28 de diciembre de 1989.

Esta reforma contempla que en caso de intercambio los datos serán utilizados para fines fiscales y serán debidamente resguardados y presupone que habrá un intercambio recíproco y no unilateral. Sabemos que la motivación detrás de la reforma fue dar “el debido apoyo legal a lo establecido en el primer párrafo del artículo 63” del CFF.¹⁸⁴

En 1997¹⁸⁵ se adicionó un párrafo más, que trae a colación 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.

En 2000¹⁸⁶ se complementó el párrafo inicial aclarando 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. Con esta reforma se da por hecho que la SHCP autorizará el suministro de datos sobre créditos fiscales *exigibles* a las sociedades que ésta considere.

En 2004¹⁸⁷ se añaden dos párrafos más al artículo 69. Primero se excusa nuevamente 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. Segundo, se excusa 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

¹⁸⁴ *Diario de los debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Distrito Federal, jueves 14 y viernes 15 de diciembre de 1989, Legislatura LIV, año II, núm. 17, periodo ordinario.

¹⁸⁵ Adicionado en el *DOF* del 29 de diciembre de 1997.

¹⁸⁶ Reformado primer párrafo en el *DOF* del 31 de diciembre de 2000.

¹⁸⁷ Reformado primer párrafo en el *DOF* del 31 de diciembre de 2000.

para motivar la resolución. Esta información podrá ser revelada a los tribunales ante los que se impugne el acto de autoridad.

En 2005 hubo un intento importante para abrir el secreto fiscal establecido en el artículo 69 del CFF, 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”.¹⁸⁸ A esta iniciativa, la Dictaminadora estuvo en desacuerdo de revelar los datos de los contribuyentes porque: 1) no deben divulgarse ni utilizarse para fines distintos para los que fueron recibidos o requeridos en protección al derecho a la vida privada; 2) el IFAI garantiza la protección de los datos personales; 3) la LFTAIPG establece en el artículo 14 el secreto fiscal, y 4) revelar los datos personales de los contribuyentes al Ministerio Público u otras autoridades judiciales contribuiría a una causa que pudiera ser origen para la comisión de otros ilícitos en perjuicio de los contribuyentes. Sabemos que la intención de la iniciativa de reforma era que la reserva absoluta de los datos no aplicara en el “ejercicio de las facultades de fiscalización de recursos públicos que dentro de su competencia realicen el Congreso de la Unión, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal y los congresos de los estados, a través de sus órganos de fiscalización”.¹⁸⁹ Una iniciativa más pretendía extender la excepción de la reserva del secreto fiscal a la autoridad judicial y el Ministerio Público para que “en cualquier caso” puedan solicitar a la SHCP “los datos correspondientes al domicilio fiscal de los contribuyentes”.¹⁹⁰ Ninguna

¹⁸⁸ *Diario de los Debates 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, núm. 33, periodo ordinario.

¹⁸⁹ *Ibidem*, jueves 31 de marzo de 2005, año II, núm. 19, periodo ordinario.

¹⁹⁰ *Ibidem*, miércoles 18 de febrero de 2004, Legislatura LXI, año I, núm. 10, periodo ordinario.

de estas iniciativas prosperó por los argumentos emitidos por la Dictaminadora.

Finalmente, en 2007, se modificó lo referente a las sociedades de información crediticia, además de adicionarse tres excepciones más a la reserva contenida en el artículo 69. Primero, en lo que respecta a la información que la SHCP proporciona a las sociedades de información crediticia, aunque ésta ya estaba sancionada desde 2000 con la reforma de octubre, se establece que la información tributaria se referirá a los créditos fiscales firmes, no como antes se sancionaba, pues se establecía respecto a los créditos fiscales exigibles, lo que significa que, de acuerdo con criterios jurisprudenciales, el crédito tributario *firme* es aquél “que pudo ser legalmente exigido, esto es, cuando se incumplió con la obligación *fiscal* y ésta ya fue determinada en cantidad líquida en resolución *firme* debidamente notificada al deudor principal o a la institución garante”. Además de este supuesto, se revelará la información que proporcionen terceros para efectos de la notificación de los actos administrativos. Segundo, no se aplicará la reserva absoluta 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.

Tercero, no se aplicará la reserva 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 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”.

El CFF de 1981 es el código vigente al 2008. Este código ha sufrido diversas reformas en su artículo 69. De acuerdo con

el estudio realizado por Luna Pla y Ríos Granados,¹⁹¹ se destaca que el texto original en este código 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.

— 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.

— Sólo por el 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.

De tal manera que este texto obligaba a la reserva absoluta de los datos del contribuyente sobre sus declaraciones y cualquier dato suministrado a la autoridad, reserva que se elimina en los casos de la defensa de los intereses fiscales federales, procesos penales, pensiones alimenticias, o para resoluciones de la SHCP. También la reserva se elimina si el propio secretario de la SHCP decide revelarlos por un acuerdo. Este texto original permanece vigente y ha permanecido intacto entre las diversas reformas que simplemente adicionan más supuestos al artículo.¹⁹²

¹⁹¹ *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia, op. cit.*, pp. 58 y ss.

¹⁹² Para el análisis de estas reformas véase nuestro estudio *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia, op. cit.*, pp. 60 y ss.

III. ANÁLISIS DEL SECRETO FISCAL EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE

En este apartado emprendemos la tarea de exponer el panorama legislativo de la reserva tributaria. Si en los primeros apartados de este capítulo nos dedicamos a dar un panorama de cómo se distingue el secreto fiscal entre otros secretos en el derecho mexicano, ahora toca revisar las complejidades que las normas existentes introducen en el estudio del secreto fiscal.

En lugar de hacer un análisis integrado de los ordenamientos del derecho fiscal y del derecho de acceso a la información, decidimos tomar a cada cual por separado. Esto nos permite analizar a detalle las lógicas y conceptos detrás de cada norma para después identificar sus diferencias y coincidencias, así como los vacíos que deja para la discusión doctrinal.

1. *Regulación del secreto fiscal en el CFF*

Como hemos mencionado, el artículo 69 del CFF es la plataforma que regula el acceso de los contribuyentes a la información tributaria que detenta la administración fiscal. Arriba se ha revisado ya la historia de este precepto normativo y aquí nos abocaremos a analizar la naturaleza y el alcance del mandato que el CFF dispone en la materia.

El secreto fiscal, establecido en el artículo 69 del CFF, se sitúa dentro del Código en el título tercero, “De las facultades de las autoridades fiscales”, y el inicio del mandato expresa una *obligación de resguardo* sobre: “el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias”. Esto nos lleva a deducir que el deber de resguardo es parte componente en el ejercicio de las facultades que la ley le confiere a la autoridad fiscal; esto es, uso de facultades y resguardo de la información que maneja el personal oficial van de la mano. Ahora bien, si esta es la base para legislar, existen otros

elementos formales que han de considerarse para analizar el marco jurídico fiscal de la reserva.

El primer elemento que resalta del análisis del artículo 69 del CFF es el *origen del resguardo*. Este elemento lo distingue a todas luces del secreto profesional, ya que este último se origina a partir de voluntades individuales, como lo hemos expresado líneas arriba, y en la materia tributaria, el contribuyente no se acerca al fisco por iniciativa personal, sino por una obligación legal de contribuir y de informar al Estado sobre la actividad contable (artículo 31, facción IV de la CPEUM). Sánchez López en consonancia con nuestra postura señala

que los deberes de información tributaria, impuestos por el ordenamiento a sujetos ajenos a la relación jurídica que nace de la realización del hecho imponible, constituyen una manifestación del llamado deber de colaboración y estando todos estos deberes orientados, de uno u otro modo, a facilitar el procedimiento de aplicación de los tributos, tanto la doctrina y la jurisprudencia española han coincidido mayoritariamente en situar el fundamento de los mismos y, en concreto, del señalado deber de información en el ámbito del artículo 31.1 CE, precepto que consagra a nivel constitucional el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.¹⁹³

El segundo elemento de análisis, es la *responsabilidad del resguardo* que recae en el individuo que lo viola y las sanciones son individuales. En el régimen del deber de clasificación existe una responsabilidad de reservar que se amplía hasta la institución misma, pues la relación que se establece, motivo por el cual el particular entrega sus datos, es entre éste y la autoridad como institución y no como individuo. Hasta antes de las leyes de transparencia y acceso a la información, y el mandato del artículo 6o. constitucional, el deber de confidencialidad era creado por una ley específica que establecía los alcances y límites del deber.

¹⁹³ Sánchez López, María Esther, *op. cit.*, p. 20.

Pero con el sistema de transparencia y derecho de acceso la información, este deber genera también derechos para los sujetos de la información, como es la protección de sus datos, el debido tratamiento y el acceso a éstos.

Esto nos lleva a plantear el tercer elemento de análisis que es la *convivencia del secreto fiscal con el derecho constitucional de acceso a la información pública*. Precisamente, lo que concierne a la reserva tributaria como excepción al acceso es lo que nos interesa aquí profundizar. El deber de confidencialidad de las autoridades fiscales no tiene otro fundamento que las bases constitucionales, en particular, en el respeto a los derechos fundamentales como el derecho a la vida privada y la protección de los datos personales. Al ser una excepción al acceso, ello implica que la autoridad debe fundar y motivar la reserva de información frente al particular (artículos 6o. y 16 de la CPEUM).

No obstante, de acuerdo con las entrevistas que realizamos para esta investigación, reconocemos que el secreto fiscal se ha vinculado al texto original del artículo 16 de la CPEUM, previo a la reforma del 2009, que se ocupa de incluir dentro de los derechos fundamentales la protección de la vida privada de las personas. El principio fundamental es que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. Para algunos fiscalistas, es esta excepción la que origina la obligación al secreto fiscal para la administración pública en el cumplimiento de sus fines, a partir del derecho de la persona a su vida privada. Es decir, nace del derecho a la intimidad porque la autoridad fiscal goza del mandato para introducirse en la vida privada de los contribuyentes.

Nosotros consideramos que esta postura está errada sustancialmente. El contexto de este artículo y su configuración es el de la persecución de delitos (como los fiscales), en los que medie orden de aprehensión, de cateo o se decrete el arraigo por autoridad judicial, y con énfasis en la persecución del crimen, delitos

y los derechos del debido proceso. Aunque las excepciones a la “molestia” no hacen mención de la función recaudatoria del Estado, tradicionalmente la función del *fiscal y el examinador* es la de entrar en la vida privada, domicilio y documentos de las personas. La Constitución en el mismo artículo faculta expresamente a la autoridad administrativa para “practicar visitas domiciliarias” únicamente para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones fiscales.

Dicho lo anterior, así como en los códigos penales antiguos el secreto profesional se encuentra vinculado con la correspondencia; el artículo 16 vincula la protección de la vida privada con la inviolabilidad de las comunicaciones privadas, que pueden ser violadas en caso de tener información relacionada con la comisión de un delito a petición de autoridad judicial. Esta intromisión deberá estar fundada y motivada por la autoridad y queda claro que “la autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo” (artículo 16 de la CPEUM).

Un cuarto elemento de análisis del secreto fiscal, en sede teórica partiendo de la regulación legal en el CFF, es la *obligación legal de la reserva* que tienen las autoridades fiscales respecto de los datos personales y patrimoniales de los contribuyentes,¹⁹⁴ y que reciben ya sea por suministro o captación de información en ejercicio de sus funciones.¹⁹⁵ Lo que se traduce en la reserva de los datos proporcionados por los sujetos pasivos.

Sobre este aspecto ya se ha pronunciado el otrora Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia dictada el 12 de febrero

¹⁹⁴ Dentro del haber de una persona moral puede incorporarse el secreto industrial y el comercial, por lo que en el escrutinio de los datos con relevancia tributaria no se revelan estos dos secretos. Los secretos industriales y comerciales en el derecho comparado también estuvieron limitados a los propios interesados, sin embargo, se eliminó dicha prohibición, ejemplo de ello es la Ley del 11 de julio de 1979 en Francia (traducción libre de la autora), Heymann-Doat, Arlette, *op. cit.*, p. 157.

¹⁹⁵ En el mismo sentido encontramos a Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, pp. 10 y 11.

de 1985 dentro del juicio de nulidad número 534/84, en el que indica:

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación vigente, consagra *el principio de reserva absoluta respecto tanto de los datos suministrados por los contribuyentes* como de los obtenidos con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, estableciendo una obligación de no hacer a cargo del personal oficial que interviene en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarios. Sin embargo, el mismo precepto señala que dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales, en razón de lo cual si en un juicio de nulidad se ofrecen como prueba documentos relacionados con la situación fiscal de personas distintas al actor de dicho juicio, no opera el principio de referencia, esto de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 230 del propio ordenamiento tributario que prevé que en el juicio de nulidad serán admisibles toda clase de pruebas.¹⁹⁶

El Tribunal Fiscal de la Federación también se ha pronunciado en el sentido de indicar que el secreto fiscal resguarda al secreto bancario, es decir, si dentro de la competencia de la autoridad hacendaria solicita información que está resguardada bajo el secreto bancario, dicha información también estará protegida por la absoluta reserva del funcionario de hacienda. Así se puede observar del texto siguiente:

No se afectan las defensas del particular, ni se transgrede el secreto bancario, cuyo propósito es permitir la libre competencia, por el hecho de que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores *haya rendido la información solicitada por autoridad fiscal federal, respecto de las operaciones bancarias del particular*, ya que tal petición se encuentra respaldada en lo dispuesto por el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, a fin de cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones tributarias,

¹⁹⁶ Tesis II-TASS-2254, Segunda Época, Pleno, R.T.F.F., año IV, núms. 16 y 17, t. II, enero-mayo de 1981, p. 453.

información que le es dada a conocer al propio contribuyente, con el objeto de salvaguardar su garantía de seguridad jurídica y darle oportunidad de que haga valer sus defensas. Asimismo, *tal información está resguardada en el secreto fiscal, constituido por la reserva que los auditores están obligados a guardar, sobre los datos e información que conozcan con motivo de las diligencias que practiquen*; de lo que se concluye que el cabal respeto del primero trasciende en la atención, acatamiento y protección del segundo.¹⁹⁷

El cuarto y último elemento de estudio, corresponde a la apertura “*ope legis*” del secreto fiscal a ciertos sectores del ámbito de la administración pública y algunos actores del sector privado, como lo son las sociedades de información crediticia. Esta apertura por mandato de ley se ha hecho de forma gradual, como lo hemos visto en el apartado correspondiente a la historia legislativa del secreto fiscal en México, y en el que por el momento no ahondaremos, sino en el último capítulo sobre los desafíos de la transparencia.

2. *Regulación del secreto fiscal en la LFTAIPG*

El secreto fiscal también lo encontramos regulado en la LFTAIPG y se clasifica como “información reservada”, en virtud de que dicha información pueda dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país, o bien, 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. Esto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 fracciones

¹⁹⁷ Tesis IV-TA-2aS-36, Cuarta Época, Segunda Sección, R.T.F.F., año II, núm. 11, junio de 1999, p. 183.

II y IV. Adicionalmente, el artículo 14, fracción II, considera reservada entre otros secretos el fiscal tutelando el interés jurídico, la que por disposición expresa de otra ley se considera como confidencial o reservada.

El mismo artículo 14 de la LFTAIPG establece la reserva de la información 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 de las fracciones III y IV, pero no especifica lo que sucedería en el caso de la fracción II, donde cabe el *secreto fiscal*. Sin embargo, el artículo 15 aclara que la información reservada bajo los artículos 13 y 14 podrá permanecer como tal hasta por un periodo de 12 años, y podrá ser desclasificada cuando las causas que dieron origen a su clasificación se extingan, o cuando el periodo de reserva haya transcurrido “sin perjuicio a lo que al respecto establezcan otras leyes”. El periodo de reserva de la información se podrá extender excepcionalmente si las causas que dieron origen a la clasificación persisten.¹⁹⁸

Por otro lado, de lo dispuesto en nuestra legislación se ha demostrado que la información tributaria es materia de reserva, sin embargo, no queda claro si esta información es también considerada confidencial de acuerdo con lo sancionado por el artículo 18 de la LFTAIPG, que establece que son los particulares los que entregan la información a la autoridad con el carácter de confidencial, y son ellos los que podrían autorizar bajo consentimiento su revelación.¹⁹⁹

En suma, el CFF y sus reformas no distinguen entre los datos personales y la información pública como lo hace la LFTAIPG. Por su parte, la LFTAIPG ubica al secreto fiscal dentro de la información reservada (información pública) y no dentro de la confidencial (datos personales). Incluso, en los Lineamientos Generales para la Clasificación y Desclasificación de la Información de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública

¹⁹⁸ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*

¹⁹⁹ *Idem.*

Federal destaca el trigésimo segundo, fracción IX en el que clasifica la información confidencial que contenga datos de persona física *identificada o identificable relativos al patrimonio*.²⁰⁰ En esta misma tesis encontramos el trigésimo sexto, que establece que los particulares podrán entregar a las dependencias y entidades con carácter de confidencial, aquella información ubicada en la fracción I del artículo 18 de la Ley de Transparencia:

I. La relativa al patrimonio de una persona moral; la que comprenda hechos y actos de carácter económico, contable, jurídico o administrativo relativos a una persona, que pudiera ser útil para un competidor por ejemplo, la relativa a detalles sobre el manejo del negocio del titular, sobre su proceso de toma de decisiones o información que pudiera afectar sus negociaciones, acuerdos de los órganos de administración, políticas de dividendos y sus modificaciones o actas de asamblea...

De manera que siguiendo la lógica de las normas derivadas de la LFTAIPG, el contenido del secreto fiscal sería materia resguardada por el artículo 18 y no por los artículos 13 y 14, que protegen un bien jurídico de interés público y no privado. Sobre la pertinencia de este planteamiento de reforma jurídica nos pronunciamos en el último capítulo de este libro, donde exponemos argumentos para sostener que no toda la información que protege el secreto fiscal debe ser considerada como confidencial, puesto que la información confidencial alude a personas físicas exclusivamente, mientras que la reserva fiscal contiene datos también de personas morales.

Mientras tanto, cabe mencionar más inconsistencias entre el régimen de transparencia y el fiscal. El CFF considera únicamente la reserva absoluta y no la parcial, como lo hace la LFTAIPG. El CFF establece los supuestos donde se revelará la información, pero con cierto margen de arbitrariedad a cargo de las autoridades.

²⁰⁰ Publicados en el *DOF* el 18 de agosto de 2003.

des fiscales. Coloca la decisión de revelar los datos reservados en una sola autoridad, el secretario de la SHCP, a diferencia de la LFTAIPG que lo hace por medio de un Comité de Información. El mismo CFF no exige expresamente que se motive la reserva. La excepción a la reserva absoluta es en beneficio a las autoridades fiscalizadoras, las sociedades de información crediticia y las autoridades judiciales, se excluyen excepciones al contribuyente para que lleve a cabo su labor fiscalizadora o de rendición de cuentas.

Dicho en otras palabras, ante los ojos de los organismos de inspección y recaudación tributaria (y las sociedades de información crediticia) no hay reserva de los datos de los contribuyentes, esta reserva es relativa cuando se trata de intercambio de información entre autoridades, debido a que en la mayoría de los casos se supedita al interés público por encima del derecho de acceso a la información sin ponderación o motivación jurídica alguna.²⁰¹

Además de esta circunstancia, no debemos soslayar que en la apertura relativa o, si se quiere, la transmisión de datos entre autoridades de gobierno, se pasa por alto un valor fundamental del régimen del derecho de acceso a la información y de la protección de los datos personales, que es el consentimiento del sujeto de la información. Los lineamientos emitidos por el IFAI, publicados en el *DOF*, sobre protección de datos personales establecen los principios rectores de la protección de los datos personales. Cabe destacar el duodécimo que indica textualmente: “Toda transmisión de datos personales deberá contar con el consentimiento del Titular de los datos, mismos que deberá otorgarse en forma libre, expresa e informada, salvo lo dispuesto en el

²⁰¹ Véanse las conclusiones generales de nuestro trabajo, Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa y financiado por el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública y el Centro Internacional de Transparencia y Acceso a la Información intitulado *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia, op. cit.*

Lineamiento Vigésimo segundo”. Como veremos más adelante, este consentimiento, aunado al elemento de la finalidad de los datos personales, son principios omisos en el sistema fiscal y la tendencia en la práctica es a no reconocerlos.

Por último, diríase pues, que la protección de este secreto fiscal, del cual se pueden obtener datos con relevancia tributaria, es realmente relativa y que no está congruentemente regulada. Sin embargo, también reconocemos que es el comienzo *de una efectiva protección en materia económica para el particular*, además esta protección adquirirá nuevos derroteros con el uso de las nuevas tecnologías aplicadas al sistema tributario.²⁰²

IV. CONFORMACIÓN DEL SECRETO FISCAL

En este apartado proponemos una dogmática para la reserva fiscal que encuentre un equilibrio entre lo que la teoría apunta y lo que las leyes establecen, considerando que ambas (teoría y práctica) no se han tocado en ningún punto hasta el momento por lo menos en el caso mexicano. Esto es, en el apartado anterior ya profundizamos en la estructura formal y legal del sigilo tributario dentro del sistema jurídico mexicano; en este apartado tratamos, más que la construcción jurídica, de la forma dogmática que este secreto guarda en el contexto de la garantía del derecho de acceso a la información pública, la protección de la vida privada y los datos personales. Esto implica un cuidado especial en mantener la diferencia teórica entre el “ser” y el “deber ser” de esta figura jurídica.

La doctrina argentina —que en la región de América del Sur, parece ser la única que ha estudiado el tema en la doctrina— ha reconocido que este secreto es el deber de la administración fiscal

²⁰² Al respecto es sugerente la lectura de Méjan C., Luis Manuel, “La contratación por medios electrónicos de operaciones del sistema financiero mexicano”, *Revista de Derecho Privado*, México, año 7, núm. 21, septiembre-diciembre 1996, pp. 30-60.

y la autoridad jurisdiccional de resguardar toda la información que recoja y conozca en el ejercicio de sus facultades, incluidas las de verificación.²⁰³ Pero a decir de la práctica, aplicación y la legislación que el resguardo de información de interés tributario tiene, existen elementos que con seguridad varían para el caso mexicano. Y es que definir la figura en cuestión implica la complejidad de ser un tema con múltiples aristas en su conformación, por lo que una síntesis generalizada resulta siempre una empresa desventurada.

Como dijimos, la literatura dogmática sobre este secreto aporta pocos elementos para conocer a fondo, las características y justificaciones que crean la institución del secreto fiscal. Falta responder a preguntas como ¿de quién debe ser la voluntad para crear el secreto fiscal? ¿qué tipo de secretos existen en derecho y en cuál encaja el fiscal? ¿a quiénes obliga el secreto y qué implicaciones tiene este magisterio? ¿qué características hacen del secreto fiscal único respecto de otros secretos jurídicos, como el de Estado, el bancario y el mercantil?

1. *Tipo de secreto*

En la doctrina del secreto profesional de los servidores públicos se identifican dos posturas: la que plantea la existencia del secreto como un *secreto natural*, es decir, los conocimientos que por su naturaleza deben ser intransmisibles y que quedan para el conocimiento de algunos cuantos solamente. En contraste, el criterio formalista que sólo concibe la existencia de un deber de secreto cuando la ley lo crea y lo expresa, esto es, un *secreto por ley*. Este nivel de secreto es muy diferente a la información que es la considerada como *privilegiada*, que principalmente versa

²⁰³ Dentro de las escasas definiciones doctrinales, resalta el trabajo de Halperin, David Andrés, “El secreto fiscal en los procesos de integración”, *Conceptos*, Boletín de la Universidad del Museo Social Argentino, Argentina, año 75, núm. 2, marzo-abril 2000, pp. 18-24.

sobre la materia financiera donde ciertos usuarios tienen más facilidad de acceso a datos de empresas y particulares, creando privilegios frente a quienes carecen de esa información.²⁰⁴

El secreto fiscal es un secreto *legal*, como ya lo hemos reiterado en varias ocasiones en este capítulo. Y es entendido como una obligación de sigilo sobre información que expresamente es confidencial considerada así por una ley que lo establece como tal, en la tutela de un bien jurídico.²⁰⁵ La pregunta que surge es ¿cuál es el bien jurídico que se tutela?

Para Gómez Segade, cuando construye la definición del secreto industrial, el secreto en derecho es de dos tipos: absoluto y relativo. Aludiendo a Treadwell, destaca que los secretos absolutos son “irrelevantes para el ordenamiento jurídico, dado que en relación con ellos no cabe hablar de violación en sentido técnico”.²⁰⁶ Los secretos absolutos son aquellos que nadie conoce y que nadie puede llegar a conocerlos, como los misterios. El tipo de secretos relativos son los que designan un saber o conocimiento que se encuentra en poder de una o varias personas y que otras ignoran. De hecho, entre los secretos relativos existen, según la categorización de Gómez Segade, los “accidentales” y los “voluntarios”, donde los primeros son resguardados por un desinterés fortuito. Al derecho le interesan los secretos *relativos voluntarios*, que designan un saber que debe permanecer oculto a ciertas personas porque los concedores del mismo ponen conscientemente razones y obstáculos para impedir su divulgación.²⁰⁷ El derecho protege estos secretos porque su titular u otro que conoce de la información en sigilo, tienen cierto interés en mantenerlo secreto.

²⁰⁴ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 129.

²⁰⁵ La denominación de *secreto legal* es tomada de Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 169. En la literatura española encontramos a Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, p. 70.

²⁰⁶ Gómez Segade, José Antonio, *op. cit.*, p. 44.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 45.

Ahora bien, para conocer la procedencia del interés del resguardo, es necesario identificar cuál es el contenido del secreto fiscal, es decir, según su configuración jurídica, qué tipo de conocimiento resguarda este secreto. En principio, es claro que los datos que resguarda son aquellos suministrados por los contribuyentes, que son personas físicas y morales, o los que recaba la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Al final, son datos de personas relativos a su vida privada, sus valores, su patrimonio, etcétera.

En términos prácticos, dentro de la arcana fiscal existen datos, tales como nombre, razón social, domicilio particular, declaraciones, gastos médicos, pensión alimenticia, herencias, claves de registro, representante legal, entre otros, de personas físicas y morales. Además de estos datos, se encuentran datos contables que se reflejan en la declaración de contribuciones, tales como la base imponible, deducciones, base liquidable; además de datos formales, domicilio fiscal, el RFC y la CURP.

Ahora bien, según Arroyo Soto la pregunta sobre la voluntad que crea el secreto profesional debe responderse en términos de “voluntad” e “interés”. A la voluntad le corresponde un bien jurídicamente protegido que es la “libertad”. Y al interés le corresponden los bienes tutelados de la “vida privada, el patrimonio, el honor, etcétera”.²⁰⁸ Puesto que el bien tutelado por el secreto fiscal son los derechos de la personalidad, incluidos la vida privada, el patrimonio, el honor de las personas, siguiendo a Arroyo Soto, la voluntad de crear el secreto fiscal es del titular de los datos (el contribuyente) que en pleno ejercicio de su libertad y en cumplimiento de su deber de informar al Estado, impone el carácter confidencial al otorgárselo a la autoridad fiscal. ¿Pero qué pasa cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus funciones de recaudación, recoge o investiga datos sobre contribuyentes?

²⁰⁸ Arroyo Soto, Augusto, *El secreto profesional del abogado y del notario*, México, UNAM, 1980, p. 28.

¿Sigue siendo la voluntad del sujeto de la información? En este supuesto, existe un interés de la autoridad por garantizar el derecho fundamental de las personas a la vida privada y una obligación constitucional y legal de proteger sus datos personales, el cual, deriva de la finalidad para la que resguarda los datos. Sobre esta *finalidad* profundizaremos un poco más adelante.

Marquemos ahora la diferencia entre los tipos de secretos y el secreto fiscal. Los *secretos de Estado* resguardan una información del Estado que atañe al Estado y que refiere sólo a éste, a sus miembros y las acciones de los mismos. Los secretos de Estado son legítimos en Estados democráticos como instrumentos que tutelan el interés público fundamentado constitucionalmente, como la seguridad nacional o pública. La excepcionalidad del acceso a la información queda restringida a aquellos supuestos en que la divulgación de actos o documentos someta a un peligro actual y verdadero de la propia existencia del Estado de su ordenamiento. Pero este secreto se emplea a menudo en diversos gobiernos para sacar del debate público los abusos de poder o transgresiones que precisan ser encubiertas. En estos casos, para Fernández Delgado, “el secreto no instrumenta al amparo de ese interés de rango superior al que hemos hecho referencia, sino la protección de un interés particular para ocultación de hechos ilícitos” y lograr su total impunidad.²⁰⁹ De ahí la importancia de definir y entender la institucionalidad de los secretos en todo orden jurídico.

Para Luque Rázuri, los secretos de Estado se fundan en razones de interés público y tienen diversas características que nos interesa aquí resaltar. Primero, que el secreto siempre es *relativo* en la medida en que es un grupo reducido de individuos que pueden conocer cierta información. Se trata de un límite de la demo-

²⁰⁹ Fernández Delgado, Carlos, “El secreto de Estado en el ordenamiento jurídico-constitucional italiano”, *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, núm. 99, Novena Época, enero-marzo, 1998, pp. 103-132. También en Rodríguez Piñares, Eduardo, *op. cit.*, p. 18.

cracia necesario y razonable, constituyendo la excepción y no la norma y con garantías que no permitan el abuso de la misma. El carácter relativo también alude a que el secreto puede ser temporal, en tanto que al paso del tiempo el bien jurídico protegido ya no se verá afectado con la revelación de la información. Segunda, el carácter del secreto puede afectar parcial o totalmente ciertos documentos, considerando que en el mismo documento conviven datos que tienen un interés de ser reservados y otros en que el interés público persiste. Tercero, que cuando se trata de secretos de Estado, el interés público debe ser sustentado. Cuarto, que el secreto no debe servir para “amparar la comisión de actos delictivos”, y para Luque Rázuri, en el momento en que esto ocurriese la exigencia de mantener el secreto debe desaparecer, aunque es en estos casos en que los Estados buscan el refugio en la discreción en aras de proteger intereses particulares argumentando “razones de Estado”.²¹⁰

El secreto fiscal no es un secreto de Estado, por lo menos no en México y no de la manera que está establecido en las leyes tributarias. Principalmente, porque protege información de los contribuyentes cuya pertenencia no es del Estado, aunque los datos provienen de una obligación impuesta a los ciudadanos mexicanos. Sin embargo, observamos que el sigilo tributario resguarda el derecho de la personalidad de los contribuyentes y también un fin máximo que es del interés público. En la doctrina de los secretos de Estado, el depositario del secreto tiene el deber de guardarlo y debe la verdad a quien tiene el derecho de exigírsela, como una autoridad judicial.²¹¹ Trasladado esto al secreto fiscal, el Estado tiene el deber de guardarlo y le debe la verdad a quienes tienen el derecho sobre los mismos datos por cuestión de un interés público.

²¹⁰ Luque Rázuri, Martín, *El derecho de acceso a la información pública documental y la regulación de la información secreta*, Perú, ARA Editores, 2002, p. 161.

²¹¹ Rodríguez Piñares, Eduardo, *op. cit.*, p. 11.

En la doctrina española el fundamento del secreto fiscal se encuentra en la protección de los intereses del sujeto sobre el que se proyecta la trascendencia de los datos, ya sean personas físicas o morales. Mediante el mismo, la persona recibe la seguridad de que las informaciones que sobre él o ella se han facilitado, en ocasiones, limitan sus derechos individuales, y que sólo será utilizada para lo que fue solicitada, o a fines que —tras el correspondiente juicio de ponderación— son dignos de protección como el deber de contribuir frente a la hacienda pública, y en cualquier caso, a los previstos en ley.²¹²

Ahora bien, existen secretos oficiales o públicos en los que la administración pública tiene un “interés público” en resguardarlos, como por ejemplo, por motivos de seguridad económica o de seguridad nacional del país. También existen los secretos privados, que responden a un interés jurídicamente apreciable de un particular, como lo es escribir una carta, o la gestión de una empresa.²¹³ Los secretos industrial o empresarial y el bancario se sitúan dentro de los secretos privados. Así, el secreto bancario protege la relación entre institución bancaria y el cliente; el industrial protege un conocimiento o una patente resguardada; el secreto fiduciario la relación entre fideicomitante y el fideicomisario, y el secreto fiscal se sitúa dentro de los secretos oficiales que protegen la relación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes.

Como hemos venido diciendo, el interés del sujeto de la información que resguarda el secreto fiscal no es un derecho absoluto, y como hemos anotado previamente, tampoco el interés público es absoluto. Pueden existir circunstancias en las que por razones de interés público el acceso o divulgación de la información pierda el sigilo fiscal. Piénsese por ejemplo en el caso donde,

²¹² Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, p. 71. Ortiz Liñán pone de manifiesto siguiendo el criterio de Ruiz García, que el secreto fiscal es una pieza esencial de las relaciones entre la administración y el obligado. En cita de Ruiz García, *Secreto bancario y hacienda pública*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1988.

²¹³ Gómez Segade, José Antonio, *op. cit.*, p. 46.

mediante una prueba de interés público, se resuelva que el interés por conocer el estatus fiscal y de liquidación de impuestos de cierto candidato a gobernar es mayor que el de resguardar su vida privada, por considerarse figura pública.

Por lo que se ha visto, la obligación de los mexicanos de contribuir origina y define el secreto fiscal e impone un deber de resguardar la información en manos del Estado, derivado de un interés privado no absoluto (el del contribuyente sujeto de la información en cumplimiento de una obligación constitucional), en un contexto donde puede primar un interés público por revelar parte de los datos bajo una ponderación de derechos válida. Ahora bien, analicemos a detalle los órganos de gobierno o no gubernamentales que están obligados al resguardo fiscal, según la legislación mexicana vigente.

2. Sujetos obligados y finalidad de la información

En la mayoría de los sistemas jurídicos, el resguardo recae en las autoridades estatales (fiscales y judiciales) de un país, y esta obligación se traspasa a otro gobierno estatal cuando la información es intercambiada entre países; en otros, el secreto es deber también de entidades bancarias y hasta del conocimiento público (p. ej. Noruega y Finlandia). Partiendo de la norma general, en este estudio asumimos que el secreto fiscal obliga a la administración fiscal, en principio, aunque claramente el concepto es más amplio. Es la autoridad quien recibe los datos de los contribuyentes, que en ejercicio de su deber de contribuir, los entregan a ésta para fines recaudatorios. Este es el flujo y la causa más básica de la información con relevancia tributaria, dentro de las redes de intercambio de información que en la práctica se llegan a suscitar.

Siguiendo esta postura, consideramos que el secreto fiscal se origina con los datos que el contribuyente entrega a la autoridad, esto es, no se refiere a “toda” la información que maneja la autoridad fiscal, como lo sugiere la doctrina argentina. En cambio, el

caso mexicano solamente versa, por las razones que explicamos adelante, en los datos que el contribuyente entrega a la autoridad ya sea por captación o por suministro. ¿Quién es responsable de su resguardo? En concreto, el personal oficial o servidores públicos que participan en la administración y desempeño de las facultades de recaudación de la autoridad hacendaria, los órganos autónomos, los terceros habilitados por la hacienda y las sociedades de información crediticia.

Dicho lo anterior, valga preguntarse ¿a qué están obligados, para qué pueden utilizarlos y cómo deben resguardarlos? Para responder a esta pregunta consideramos fundamental construir un esquema con información básica sobre las autoridades sujetos obligados del secreto fiscal, la información a la que tienen acceso y la finalidad para la que pueden utilizarla. Todo esto según la legislación y doctrina mexicana vigente.

<i>Sujeto obligado</i>	<i>Información a la que tiene acceso</i>	<i>Finalidad</i>
<u>Autoridades fiscales:</u> - SHCP - SAT (CFF, artículo 69)	- Expedientes y documentos de los contribuyentes.	- Facultades de comprobación del cumplimiento de la obligación fiscal. - Determinación de crédito fiscal. - Investigaciones penales del producto de una actividad ilícita. - Recaudación de impuestos y accesorios exigibles por Estados extranjeros.
- Tribunales penales (CFF, artículo 69)	- Expedientes y documentos de los contribuyentes.	- Información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución.

<i>Sujeto obligado</i>	<i>Información a la que tiene acceso</i>	<i>Finalidad</i>
- Terceros habilitados (CFF, artículo 69)	- Notificaciones de los actos administrativos.	- Notificaciones de los actos administrativos. - Recaudación de contribuciones.
- Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (CFF, artículo 69)	- La que se requiera intercambiar.	- Comprobar adeudos fiscales para el otorgamiento de membretes.
- IFE (CFF, artículo 69; COFIPE, artículo 79, inciso 3)	- La que solicite el órgano técnico de fiscalización del IFE.	- Desempeño de las facultades de la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos.
- TRIFE (CFF, artículo 69)	- La que requieran las salas del TRIFE.	- Resolver asuntos contenciosos relacionados con la fiscalización de las finanzas de partidos políticos.
- Secretaría del Trabajo y Previsión Social (CFF, artículo 69)	- La que se refiere a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.	- Los términos que establezca el SAT.
<u>Organismos fiscales autónomos:</u> - IMSS a) Federación o entidades federativas, Secretaría de la Función Pública. b) Instituciones de Seguridad Social. c) Administradores de Fondo para el Retiro. d) Empresas procesadoras del Sistema de Ahorro para el Retiro. (Ley del Seguro Social, artículos 5o., 5a, 22,	- Documentos, datos e informes que trabajadores, patrones y demás personas entreguen al IMSS. - Información sobre la recaudación, administración y liquidación de aportaciones de seguridad social. - Créditos fiscales. - Documento de identificación patronal.	- Recaudar, administrar, determinar y liquidar contribuciones. - Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones. - Hacer efectivas las fianzas para garantizar las obligaciones fiscales. a) Para el cumplimiento de los objetivos de la Federación y las entidades. b) En ejercicio de sus atribuciones.

<i>Sujeto obligado</i>	<i>Información a la que tiene acceso</i>	<i>Finalidad</i>
39a, 40e, 237d, 251, 252, 270 y 271) INFONAVIT (Ley del Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores, artículos 30, 31 y 34)	- Registro de patrones e inscripción de trabajadores, aportaciones patronales, sus intereses y descuentos omitidos, aportaciones y accesorios, créditos fiscales.	c y d) Las disposiciones que emita la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro. - Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. - Cobro y ejecución de las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos.
- Otros países con acuerdo firmado por el secretario de SHCP (CFF, artículo 69)	- La que se pacte recíprocamente.	- Fines fiscales.

FUENTE: Realización de las autoras con información de diversas leyes, tratados y jurisprudencia aplicable para México.

Las autoridades judiciales cumplen un papel importante en la impartición de la justicia, donde la información tributaria puede tener relevancia en los procesos penales, de pensiones alimenticias y administrativos. Hasta aquí se puede decir que tendrían el deber de resguardo tanto la autoridad hacendaria como los tribunales al tener acceso a los expedientes o documentos de los contribuyentes.

El IMSS es considerado un organismo fiscal autónomo y cumple una función recaudatoria de contribuciones de seguridad social importante, por lo que trabajadores, patrones y otras per-

sonas proporcionan datos personales al Instituto. Incluso, en esta función fiscal, el IMSS tiene poderes para realizar visitas domiciliarias a particulares, lo que permite que entre en la vida privada de las personas (Ley del Seguro Social y su Reglamento).²¹⁴

Ahora bien, la finalidad en la utilización de los datos personales, tal y como lo hemos visto aquí, se refiere a la utilización que de ellos podría hacer el sujeto obligado. En este respecto, como se encuentra configurado este secreto en México, la finalidad no es una condición formal del régimen de datos en el marco jurídico fiscal. Excepcionalmente la finalidad aplica en dos casos: *i*) por magisterio se establece que aquellos datos solicitados por el IFE o el TRIFE podrán utilizarse para “los fines que dieron origen a la solicitud de información” (artículo 69 del CFF), y *ii*) cuando se pacte por acuerdo de intercambio recíproco de información con países extranjeros, en cuyo caso se podrá usar sólo “para fines fiscales”.

Pero la regla en el manejo de datos tributarios es la falta de formalidad en el desarrollo del principio de finalidad, y el legislador dejó clara esta ignorancia cuando otorgó poderes discrecionales al secretario de Hacienda y Crédito Público para publicar datos por grupos de contribuyentes, tales como: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas. Este poder pudo por lo menos estar condicionado al cumplimiento del fin recaudatorio de la hacienda pública, pero en realidad, al dejar este vacío legal, los datos pueden incluso llegar a servir a propósitos empresariales o para mercados para favorecer a ciertos actores con respecto de otros. Así que, no existe límite alguno para la Secretaría proveniente de la misma voluntad que creó el sigilo de los datos: los contribuyentes.

En este contexto están como sujetos obligados al secreto fiscal las Sociedades de Información Crediticia, que tienen acceso

²¹⁴ Rodríguez Mejía, Gregorio, “El fisco”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXVI, núm. 106, enero-abril 2003, pp. 95-114.

a los datos sobre créditos fiscales firmes que colecta y administra la autoridad fiscal (artículo 6o. del CFF). Estas sociedades no gubernamentales están facultadas para recopilar, manejar, entregar o enviar información relativa al historial crediticio tanto de personas físicas como de personas morales (artículo 5o. de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia). Su relación es con lo que la ley denomina como “usuarios”, que son las entidades financieras, empresas comerciales y Sofomes. Cualquiera podría suponer que la información crediticia intercambiada por estas sociedades y sus usuarios impone, por voluntad del sujeto de la información, un deber de resguardo de su información. Empero, precisamente la Ley aclara que “no se considerará que existe violación al secreto financiero” el intercambio de esta información (artículo 5o. de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia). Así que si en el secreto bancario y el tributario —que aquí estudiamos— la reserva de la información se crea desde el propietario de los datos, por lo que al legislador mexicano concierne, en el secreto financiero el manejo de los datos de personas físicas y morales no constituye materia del derecho a la vida privada y la protección de los datos personales. Por esta cualidad de las sociedades crediticias que no son autoridad, reciben datos de relevancia fiscal del Estado, y observan sus propias normas del derecho privado para el manejo de datos establecidas en la ley que las rige, amerita ilustrar en un esquema aparte el principio de finalidad de recolección de datos por parte de la autoridad fiscal, pero que es usada para otros fines por parte de las sociedades.

<i>Sujeto obligado</i>	<i>Información a la que tiene acceso</i>	<i>Finalidad SHCP, SAT</i>	<i>Uso que le dan sociedades de crédito</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Sociedades de Información Crediticia (CFF, artículo 69 y Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, artículos 2o. y 5o.) 	<ul style="list-style-type: none"> - Créditos fiscales firmes de contribuyentes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Facultades de comprobación del cumplimiento de la obligación fiscal. - Determinación de crédito fiscal. - Investigaciones penales del producto de una actividad ilícita. - Recaudación de impuestos y accesorios exigibles por Estados extranjeros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Manejar, entregar o enviar información relativa al historial crediticio de personas físicas y morales a sus usuarios.

FUENTE: Realización de las autoras con información de diversas leyes, tratados y jurisprudencia aplicable para México.

La información financiera no debe tener el mismo tratamiento que la información fiscal. Como se muestra en el esquema, el uso o finalidad de los datos con relevancia tributaria, como lo son los créditos fiscales, es equiparada por el legislador a la información crediticia, sin considerar que el fisco la obtuvo para fines de recaudación y bajo el supuesto de que el cumplimiento de las funciones del fisco implica la protección de los intereses económicos de los contribuyentes.²¹⁵ Dejando de lado este papel, es evidente que el legislador no consideró la relevancia y finalidad de los datos tributarios, rompiendo con el deber de protección de una autoridad que pasa los datos a un tercero privado para usos distintos para los que los contribuyentes los entregaron.

Las sociedades crediticias no son los únicos privados que manejan datos tributarios. La autoridad fiscal puede autorizar a terceros habilitados para llevar a cabo las notificaciones de los actos administrativos (artículo 69 del CFF). Para las sociedades y otros autorizados, el principio de finalidad de la información debe ser un tema prioritario, precisamente porque ellos reciben datos de la hacienda que ya fueron compilados para fines recaudatorios y no podrían ser utilizados para algo más.

En todo caso, el legislador por lo menos debió haber hecho uso de buenos argumentos en el debate parlamentario para romper con este principio de la finalidad de la obtención de los datos de los contribuyentes, para que en el supuesto de alguna controversia judicial, el juzgador tenga en todo tiempo la posibilidad de analizar la motivación del acto legislativo, y en carácter de intérprete de la ley, pueda hacer un control de proporcionalidad.

En suma, los servidores públicos, como sujetos obligados al secreto fiscal, se enfrentan cotidianamente a un gran dilema “de un lado la administración debe ser transparente y facilitar la información que se le pida, pero de otro, la administración está obligada a mantener el secreto de ciertas materias e, incluso

²¹⁵ *Idem.*

necesita de un cierto secreto para poder actuar eficazmente”.²¹⁶ Empero, a decir del régimen del secreto fiscal mexicano, los sujetos obligados al sigilo no son claros y el esquema obliga a actuar bajo márgenes excesivos de discrecionalidad. En algunos casos, el deber de resguardo recae en los servidores públicos, pero otras, debería caer en privados, que son absueltos de este deber. Lo anterior, como resultado de que a juicio de la autoridad fiscal se puede cambiar por completo tanto la obligación y sus responsabilidades, como la finalidad de los datos tributarios, y aún más, el principio de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes con respecto al manejo y uso de sus datos personales.

3. Información que resguarda el secreto fiscal

Es necesario comenzar por considerar que el contenido del secreto fiscal son los datos personales de los contribuyentes (personas físicas y morales), tales como nombre, razón social, domicilio particular, gastos médicos, pensión alimenticia, herencias, compra venta de casas, coches, entre otros. Pero además de estos datos, se encuentran datos contables que se reflejan en la declaración de contribuciones, tales como la base imponible, deducciones, base liquidable, además del domicilio fiscal y el Registro Federal de Contribuyentes.

En este apartado se analizan principalmente dos problemas: primero, que para el marco jurídico mexicano de la protección de datos personales, sólo se consideran como tales los de las personas físicas y no las morales. Esto plantea un inicial desafío para definir el tipo de información que resguarda el secreto fiscal; segundo, que como régimen de datos personales vigente, no existen subcategorías respecto a la vida privada de las personas, esto es, toda la

²¹⁶ Sainz Moreno, Fernando, *Estudios en homenaje a Jesús González Pérez*, Editorial Madrid, 1994, p. 2864, citado en Luque Rázuri, Martín, *op. cit.*, p. 159.

información de una persona, ya sea su religión o su información económica, son igualmente consideradas como confidenciales.

Ante esto, empecemos por decir que el contenido de la reserva fiscal versa sobre información que pertenece a las personas y que éstas entregan al Estado en cumplimiento de una obligación constitucional (artículo 31, fracción IV, de la CPEUM). En nuestro sistema tributario opera el principio de la autodeterminación, lo que significa que el contribuyente se autodetermina y presenta a la autoridad hacendaria, entre otra información, el entero del impuesto por pagar. Por último, conviene recordar que en todo caso la finalidad con la que fueron recabados los datos patrimoniales del contribuyente reflejados en las contribuciones, es recaudatoria. Es decir, llegan en manos de las autoridades fiscales con un único propósito constitucional, “el deber de contribuir a las gastos públicos”.

Por mandato de la LFTAIPG, esta información se incorpora a bases de datos que deben ser legítimas y públicas. Esta información contable es una parte del patrimonio de cada contribuyente que se pone a disposición del Estado para contribuir al gasto público. Es decir, lo que se pone a disposición de las autoridades fiscales es la capacidad contributiva subjetiva de los sujetos pasivos,²¹⁷ no así la capacidad económica de éstos.²¹⁸

²¹⁷ Dentro de la escuela española la capacidad contributiva, Pedro Herrera explica es: “la riqueza disponible del contribuyente. Tal riqueza no se identifica con el concepto técnico de renta recogido en la legislación positiva, pero constituye su presupuesto teórico y constitucional. Parafraseando a Tipke, puede afirmarse que todos los impuestos recaen sobre la riqueza disponible del contribuyente: la que ha obtenido recientemente o la que ha acumulado en el pasado. El derecho tributario debe determinar con una o varias medidas (bases imponibles) qué porción de dicha riqueza debe detraerse en concepto de impuesto para el sostenimiento de las cargas públicas”. Herrera Molina, Pedro, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 198. Por su parte en la doctrina alemana Klaus Tipke ha indicado: “Todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible”. Tipke, Klaus, *op. cit.*, p. 35.

²¹⁸ La capacidad económica explica de una forma magistral Tipke: “Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta,

Esta obligación de contribuir está desde luego acompañada de derechos y garantías en favor del contribuyente en relación con las autoridades fiscales. En México, estos derechos se establecen en la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes e incluyen el derecho a ser tratado con respeto; a conocer el estado de los procesos y trámites de los que sea parte; a que las actuaciones de la autoridad resulten lo menos onerosas para el contribuyente; el derecho a formular alegatos y ser escuchado en los trámites administrativos; el derecho a ser informado sobre sus deberes y obligaciones, entre otros (artículo 2o. de la LFDC).

Nos interesa resaltar aquí el derecho al carácter reservado de sus datos, informes o antecedentes, que de ellos o terceros relacionados conozcan los servidores públicos de la administración tributaria (artículo 2o., fracción VII de la LFDC). Este derecho del contribuyente debe, en virtud de la reciente constitucionalización del derecho de acceso a la información, convivir con la garantía individual y social que este último representa. Pues el derecho a la información (reconocido en la LFDC) se ha ampliado. Ha dejado de considerar a la persona como sujeto pasivo, convirtiéndose en una prerrogativa instrumental para la rendición de cuentas, en la que los ciudadanos son activos y cuentan con las vías jurídicas para conocer de los actos del Estado, incluidos los del fisco.

Por otra parte, dentro de la literatura, el bien jurídico de los secretos jurídicos es quizá una de las partes más difíciles de delimitar y la literatura no es unívoca, dado que el sigilo puede tener diferentes aplicaciones en contextos disímiles. En este caso, nosotros identificamos dos tipos de resguardo de la información: *i*) la

pero la renta no está disponible para el pago de los impuestos en la medida que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica impositiva. Puesto que el principio de capacidad contributiva pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detraerse con fines fiscales en la medida que esto no conduzca —a corto o largo plazo— al agotamiento de la renta como fuente impositiva. Tipke, Klaus, *op. cit.*, p. 35.

confidencialidad que protege los datos personales que permitan identificar a una persona (nombre y domicilio), y *ii*) la *reserva* que contiene los datos contables o de relevancia tributaria de los sujetos. Esta diferencia estriba en que los dos tipos de secretos obedecen a dos tipos de intereses y bienes jurídicos diferentes.

Tanto el artículo 69 del CFF como el artículo 14, fracción II de la LFTAIPG prevén la existencia del secreto fiscal, pero ninguno —separa los datos por su relevancia tributaria o categorías. El CFF y sabemos que la LFTAIPG sólo hace referencia a lo ya establecido en el CFF— incluye genéricamente 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”. Así pues, tomemos algunos posibles elementos que quedan fuera del bien jurídicamente protegido comparando al secreto fiscal con otros secretos jurídicos.

Para tener más referencias nos preguntamos ¿cómo se conforma el objeto del secreto industrial? El *secreto industrial* constituye un bien jurídico inmaterial con valor patrimonial y apto de ser objeto de negocios en sí mismo y su objeto es proteger las *invenciones patentables*.²¹⁹ Esto no significa que proteja la seguridad en que los negocios se desarrollan, sino todo aquel conocimiento sobre el bien jurídico que de revelarse pueda afectar patrimonialmente a las personas que detentan el conocimiento protegido.

El *secreto bancario*, en coincidencia con el secreto fiscal, en sustancia protege los datos económicos y patrimoniales de las personas físicas y morales. La Ley de Instituciones de Crédito que entró en vigor el 19 de julio de 1990, establece en su título sexto la regulación del secreto bancario en el artículo 117:

La información y documentación relativa a las operaciones y servicios a que se refiere el artículo 46 de la presente Ley, tendrá carácter confidencial, por lo que las instituciones de crédito, en protección del derecho a la privacidad de sus clientes y usuarios que en este artículo se establece, en ningún caso podrán dar noti-

²¹⁹ Véase por ejemplo, Gómez Segade, José Antonio, *op. cit.*

cias o información de los depósitos, operaciones o servicios, incluyendo los previstos en la fracción XV del citado artículo 46, sino al depositante, deudor, titular, beneficiario, fideicomitente, fideicomisario, comitente o mandante, a sus representantes legales o a quienes tengan otorgado poder para disponer de la cuenta o para intervenir en la operación o servicio.

El secreto bancario entonces protege las relaciones entre las instituciones financieras y sus clientes, donde el interés jurídico son los valores de las personas y el ambiente de confianza entre las partes. Pero, además de este interés jurídico, también la LFTAIPG lo considera como *información reservada* (artículo 14, párrafo II, de la LFTAIPG). Dicho cuerpo normativo postula otro interés, como puede ser el que pueda comprometer la seguridad nacional, pública o defensa nacional; dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país; poner en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona; 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 (artículo 13, fracciones I, III, IV y V de la LFTAIPG). Todos estos intereses hipotéticamente pueden llegar a ser dañados con la violación del secreto bancario y por lo tanto, son causa de reserva de la información.

Ahora bien, atendiendo al *secreto profesional*, recordemos que en el derecho penal se establece el supuesto de la “revelación del secreto” y se considera que el bien jurídico tutelado es la *libertad personal* del ciudadano para garantizar que recurra a la asistencia profesional, ya sea de un servidor público o de un privado, con la suficiente *confianza* para que su información personal sea resguardada.²²⁰ Para Arroyo Soto, el secreto profesional protege la intimidad y la libertad del individuo a fin de que “no sufran más restricciones que la inevitablemente requerida por las rela-

²²⁰ Islas y Magallanes, Olga, *op. cit.*, p. 39. Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 2.

ciones humanas dentro de la vida social”.²²¹ Sin embargo, para este autor el límite que marca las fronteras del secreto profesional incluyen otros elementos que pueden afectar los derechos de la personalidad. Esta tutela de la intimidad de las personas tiene un ámbito más amplio que la mera revelación de los secretos, se extiende hacia: *a)* la obtención indebida de conocimientos, y *b)* la comunicación indebida de los mismos.²²² Lo que significa que no basta proteger con el sigilo la información que el ciudadano proporciona al profesional, sino que también se requiere proteger el manejo y administración de esa información una vez que cae en manos de la autoridad. Si acertamos en una interpretación del autor, esta tutela sobre aquello que gira en torno a la intimidad de la persona, no forma parte del secreto profesional, pero también debe protegerse. Así que hay un interés jurídico (la vida privada de las personas) y una protección jurídica (los datos personales) en la relación individual entre particulares y profesionales.

Se ha dicho que el secreto fiscal se conforma de valores anti-téticos: por una parte, la consideración de la seguridad jurídica y el respeto a la privacidad de las negociaciones y la vida privada a través de los datos suministrada por los contribuyentes y la responsabilidad de que no sea divulgada a terceros. Por otra, la necesidad de erradicar el fraude a la ley y las situaciones de inequidad, que “inducen a sostener que el deber de reserva no puede amparar situaciones ilícitas o inmorales”.²²³ Es claro que, por lo menos en el caso mexicano, estos valores no originan en los mismos derechos y en el bien o interés jurídico, por lo tanto, la protección jurídica en la práctica real suscita facultades diferentes.²²⁴

²²¹ Arroyo Soto, Augusto, *op. cit.*, p. 22.

²²² *Ibidem*, p. 23.

²²³ Martín, José M. y Rodríguez Use, Guillermo F., *Derecho tributario procesal*, Depalma, 1986, citado por Halperin, David Andrés, “El secreto fiscal en los procesos de integración”, *Conceptos*, Boletín de la Universidad del Museo Social Argentino, Argentina, año 75, núm. 2, marzo-abril, 2000, pp. 18-24.

²²⁴ Para establecer el interés jurídico y su protección jurídica nos basamos en el análisis de las teorías del derecho subjetivo presentado por Eduardo García Máynez, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 2000.

Vayamos por partes. Primero: el interés jurídico en la vida privada de las personas, y sobre éste existe consenso en la literatura latinoamericana:

El secreto impositivo tiene su componente esencial, en que no todas las contingencias conocidas por el organismo recaudador están destinadas a la colectividad. De ahí que, sus miembros exijan el deber del sigilo ‘frente a la colectividad sobre contingencias que deben mantenerse secretas’. Esto es lo que nos lleva a pensar que el secreto fiscal, debe entenderse como un derecho a la intimidad, o lo que es lo mismo, el derecho de la persona a ser protegido en su vida privada, como parte del derecho constitucional de la libertad... La tutela jurisdiccional de esta legítima, que suele entrar en colisión con otros derechos, implica la protección del hombre en el *forum internum* (el mundo interior del individuo y las acciones que no se exteriorizan) y las acciones y actos personales que trascienden al exterior y que pueden ser conocidas por terceros, mientras no afecten otras garantías, el orden social y la moral pública.²²⁵

¿Qué implica entonces que el secreto fiscal tenga por objeto los derechos de la personalidad? Los derechos de la personalidad en muchas leyes donde se contemplan los derechos jurídicos están protegidos por la *confidencialidad*.²²⁶ Profundizando más, la doctrina considera que la persona por “razón constitucional debe estar protegida en sus atributos”, esto incluye la protección de todos los derechos que se derivan de su esencia y naturaleza humana, desde su nombre, su domicilio, hasta su patrimonio.²²⁷ Concretamente, la información que la autoridad fiscal posee del contribuyente se considera información confidencial, excepto, como hemos

²²⁵ Wolfsohn, Ariel y Schuster, Carla, “El secreto fiscal: un derecho a la intimidad”, *Periódico Económico Tributario*, núm. 103, citado en Halperin, David Andrés, “El secreto fiscal en los procesos de integración”, *op. cit.*, pp. 18-24.

²²⁶ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 10.

²²⁷ *Ibidem*, p. 4.

advertido ya, la referente a su contabilidad y que es de relevancia tributaria, que nosotros consideramos como *reservada*.

Ahora bien, el derecho a la vida privada le pertenece intrínsecamente a cada persona e incluye el reconocimiento del respeto a su autodeterminación o la disposición exclusiva de su persona, sus actos, comunicaciones, documentos y datos en general.²²⁸ Estos datos que describen la vida de una persona en la legislación contemporánea se denominan datos personales, definidos en la LFTAIPG como datos *confidenciales*. Lo anterior, con la aclaración debida de que se trata, por lo menos en el caso mexicano, exclusivamente de personas físicas.

El alcance de los datos personales implica la obligación del servidor público de conservar la exactitud y veracidad de los datos, proveer la seguridad técnica de su tratamiento y almacenamiento, así como notificar a las autoridades de control o supervisión de datos personales. Los sujetos de la información tienen por lo tanto, el derecho de ser informados acerca del propósito de recolección de sus datos y del tratamiento que se les dará, del procedimiento para acceder a ellos, y del procedimiento para corregir, modificar o borrar los datos concernientes a su persona. Esta protección se extiende hacia las tecnologías de comunicación (Internet) y la informática (bases de datos).

Sin embargo, el derecho a la vida privada no es absoluto. En términos de Pacheco Pulido, dicho derecho “sólo puede ser afectado, siempre que se ajusten las autoridades a los mandatos y procedimientos legales, y si fundan y motivan sus resoluciones”.²²⁹ Así mismo, el derecho a la protección de datos personales tampoco es absoluto, en la experiencia comparada se considera excepción al resguardo de los datos personales el acceso de otras personas a datos que no le conciernen; en este caso, el acceso se encuentra restringido y está sujeto a la autorización previa del sujeto de la

²²⁸ Denominado en algunas legislaciones como “derecho a la intimidad”; en Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 33.

²²⁹ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 11.

información. Esta es la conformación de la información *confidencial* según se ha entendido en nuestra LFTAIPG.

En suma, los datos confidenciales son la respuesta jurídica al interés de cada persona de lograr un ámbito personal para desarrollar su vida²³⁰ y determinar libremente la intromisión de externos. La protección de un interés se funda en el derecho subjetivo, es decir, en la posibilidad del titular de ese interés de hacerlo valer frente a los demás —incluso frente al Estado— y de exigir su reparación cuando sea perjudicado.²³¹

En no pocas ocasiones, la reserva fiscal sirve como amparo de conductas ilícitas y abusos de poder de las facultades discrecionales de la autoridad fiscal. Así, ha quedado claro que este secreto no podrá ser aludido en toda la información de la administración fiscal y de los actos que constituyen su gestión, sino exclusivamente en los datos del contribuyente. Entre este grupo de datos, sostenemos que en el resguardo, manejo e intercambio pueden ser objeto de inequidades y fraudes en el sistema fiscal y de abuso de poder.

La información de relevancia tributaria o contable deviene de una obligación de tributar. Esta obligación viene acompañada de ciertos derechos, como el de ser informados y orientados por la autoridad fiscal. Sin embargo, tanto en la LFTAIPG, el CFF y la LFDC, se excluye expresamente la reserva a aquellos datos relativos a la obligación de tributar. De incluir esta diferencia, la reserva protegería los derechos del contribuyente al buen manejo y buena administración de sus tributos; a combatir el abuso de poder y de facultades discrecionales a través de la transparencia y el acceso a la información. En este caso, el bien jurídico protegido no sería necesariamente la vida privada de las personas, porque esto excluiría de facto los datos de los contribuyentes constituidos como personas morales. Asimismo, como lo advierte la

²³⁰ Molina Quiroga, Eduardo, “Preservación del derecho a la intimidad”, *Dañños. Globalización, Estado-Economía*, Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, 2000.

²³¹ Arroyo Soto, Augusto, *op. cit.*, p. 28.

LFTAIPG, el resguardo puede fundarse en causas que puedan dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país; perjudicar la recaudación de las contribuciones; poner en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona (artículo 13, fracciones III, IV y V de la LFTAIPG).

Entre los pocos autores que han tratado la proyección de la garantía del Hábeas Data en el derecho tributario está el argentino Rubén O. Asorey.²³² Su tratamiento considera que todos los datos personales derivados de la obligación legal de facilitar la información al fisco merecen el mismo tratamiento (sean contables, económicos o no), por lo que su postura apunta a que el registro público de contribuyentes puede examinarse solamente por el que tiene interés. En contraste, en México el derecho de acceso a la información es de naturaleza social, constitucional y se desarrolla en legislación especializada, y la protección de los datos personales es considerada un límite a este derecho social. Aunque coincidimos con Asorey en que la protección de los datos personales es una garantía idónea para el reconocimiento de los derechos tributarios, diferimos en que otros intereses jurídicos —más allá del sujeto de la información— entran en juego al momento de hacer o no público tal registro.

Es claro que la vida privada no es el único bien jurídico del secreto fiscal. Otras posturas afirman que el secreto fiscal también ofrece una garantía a la propiedad industrial e intelectual.²³³ Esto es, en ciertos procesos que lleva a cabo la autoridad fiscal, como los de integración, parte de los datos que la administración pública resguarda contienen conocimientos o patentes cuya difusión podría dañar patrimonialmente a la persona. En estos casos, el secreto fiscal extiende su protección a dichos datos, en el enten-

²³² Hábeas Data es la forma que en Latinoamérica toma la garantía para la protección de los datos personales, su acceso y corrección. Un análisis del caso argentino y el secreto fiscal en Asorey, O. Rubén, *Protección constitucional de los contribuyentes*, España, Ediciones de la Universidad Católica Argentina, Marcial Pons, 2000.

²³³ Halperin, David Andrés, *op. cit.*, pp. 18-24.

dido de que son parte de las obligaciones de contribución de la persona. Así que aquí hay una razón más para separar los datos que entrega el contribuyente a la autoridad, y no darle el mismo tratamiento al nombre y domicilio; la base imponible y las donaciones; o las patentes.

Resulta obvio que los datos personales son *confidenciales*, sobre este punto no es necesario abundar en querer dar a conocer dichos datos; sin embargo, los datos *reservados* que interesan 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 de los impuestos, datos que son otorgados por el contribuyente por disposición legal, datos que son necesarios para la gestión y recaudación de las contribuciones, datos que derivan del deber de informar al Estado sobre las contribuciones; a esto nos hemos referido como información de relevancia tributaria.

El remanente de la información debe ser pública, ya que, por mandato de ley, la información que los causantes entregan al fisco no puede entenderse como carácter privado o confidencial, porque es precisamente la ley tributaria jurídica la que determina qué información debe proporcionar el causante. Empero, nosotros somos de la postura que los datos personales y los datos contables pueden en todo caso aparecer desagregados en el acto publicitario. Esto es exactamente lo que hace el TFF al hacer públicas sus sentencias, donde omite el nombre y domicilio del interesado, pero publica otros datos de relevancia tributaria, como el RFC, montos de contribuciones o beneficios fiscales. Sobre la desagregación de la información y las posibles vías para hacer pública la información protegida por el secreto fiscal se dedica un apartado específico en el último capítulo de este libro.

4. Sanciones y daño

Es precisamente en este apartado donde se hacen más evidentes las diferencias entre los secretos de Estado, el profesional, el

bancario y la reserva fiscal. Es evidente que el tratamiento jurídico es diferente, y que en el caso del fiscal, se trata más que de un secreto, de una reserva por ley. Revisemos algunas de las consecuencias jurídicas en los diversos secretos jurídicos para analizar después a la reserva fiscal.

Desde el punto de vista de la sanción, una amplia explicación sobre la configuración del secreto profesional la ofrece Rigo Villabona: la razón por la cual se sanciona la violación del secreto profesional no es la misma razón por la cual el servidor público está obligado a guardar el sigilo. La violación al secreto se fundamenta en “la necesidad de asegurar al ciudadano la confianza en los ejercientes de ciertas profesiones”, entre ellas las del propio servidor público. En cambio, la razón de exigir al funcionario público la reserva de los secretos conocidos en el ejercicio de su función “obedece a la de asegurar el éxito de la misma función desempeñada, lo que en definitiva quiere decir asegurar el cumplimiento de los fines del Estado”.²³⁴ Así, un abogado es sancionado si revela el secreto de su cliente, porque la ley penal protege los intereses del cliente en su relación con el profesional. Y en consecuencia, el abogado resguarda el secreto para poder cumplir con la función que le fue encomendada por el cliente en un ambiente de confianza.

Para Irureta Goyena la violación del secreto profesional requiere de elementos objetivos como: *a*) que se trate de una persona que ejerza una profesión habilitada (abogado, médico, servidor público); *b*) que la revelación se refiera a hechos conocidos por él, en ejercicio de la profesión; *c*) que la revelación sea susceptible de dañar a la persona a quien los hechos se refieren, y *d*) que la revelación se efectúe sin causa justificada.²³⁵ Puesto

²³⁴ Villabona, Rigo, “El secreto profesional como objeto de protección penal”, Barcelona, Hispano Europea, 1961, p. 157, en Islas y Magallanes, Olga, *Delito de revelación de secretos*, *op. cit.*, p. 29.

²³⁵ Irureta Goyena, José, “El secreto profesional”, *La Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, Montevideo, año XLV, núm. 3, marzo de 1947, pp. 61-63.

que en este tipo de secreto jurídico la voluntad que crea el sigilo es del dueño, titular o perjudicado, faltando su consentimiento se puede constituir el delito. Esto significa que sin la voluntad de reserva del titular, el deber de mantenerlo no puede existir y no sería jurídicamente exigible. El delito se constituye ante la falta de voluntad del titular, o en el momento en que sus bienes son perjudicados (vida privada, patrimonio, honor).²³⁶

Para Islas y Magallanes, no existe una tipificación penal para la violación de la reserva fiscal, de la misma forma que la existe para el secreto profesional dentro del Código Penal. Ello no significa que la violación a la reserva de información tributaria carezca de sanciones penales y administrativas por la vía, principalmente, pero no exclusivamente, de dos ordenamientos: el CFF y la LFTAIPG.

En la reserva fiscal, establecida en el artículo 69 del CFF, corresponde al servidor público la sanción de uno a seis años de prisión, por la revelación en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código de “la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales” (artículo 114-B del CFF). No obstante lo anterior, el mismo Código establece infracciones en la materia. Figuran infracciones a funcionarios o empleados públicos las de (artículo 87 del CFF):

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

V. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

²³⁶ Arroyo Soto, Augusto, *op. cit.*, p. 27.

Para éstas, se sancionará con una multa de \$93,560.00 a \$124,740.00 a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87 (artículo 88 del CFF).

Ahora bien, en cuanto al orden administrativo, la construcción moral del secreto profesional de los servidores públicos se refleja, por ejemplo, en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos que señala: “Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones, para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión”. En particular, se sanciona la conducta de: “Utilizar los recursos que tengan asignados para el desempeño de su empleo, carga o comisión, las facultades que le sean atribuidas o *la información reservada a que tenga acceso por su función exclusivamente para los fines a que están afectos*” (artículo 47, fracción III de la LFRSP). Siendo consecuentes con este espíritu, la LFTAIPG acuñó una serie de causas adicionales de responsabilidad administrativa de los servidores públicos, donde son consideradas como violaciones graves la infracción prevista en la fracción VII o la reincidencia en las conductas previstas en las fracciones I a VI (artículo 63 de la LFTAIPG):

I. Usar, sustraer, destruir, ocultar, inutilizar, divulgar o alterar, total o parcialmente y de manera indebida información que se encuentre bajo su custodia, a la cual tengan acceso o conocimiento con motivo de su empleo, cargo o comisión;

II. Actuar con negligencia, dolo o mala fe en la sustanciación de las solicitudes de acceso a la información o en la difusión de la información a que están obligados conforme a esta Ley;

III. Denegar intencionalmente información no clasificada como reservada o no considerada confidencial conforme a esta Ley;

IV. Clasificar como reservada, con dolo, información que no cumple con las características señaladas en esta Ley. La sanción sólo procederá cuando exista una resolución previa respecto del criterio de clasificación de ese tipo de información del Comité, el Instituto, o las instancias equivalentes previstas en el artículo 61;

V. Entregar información considerada como reservada o confidencial conforme a lo dispuesto por esta Ley;

VI. Entregar intencionalmente de manera incompleta información requerida en una solicitud de acceso, y

VII. No proporcionar la información cuya entrega haya sido ordenada por los órganos a que se refiere la fracción IV anterior o el Poder Judicial de la Federación.

Adicional a las sanciones penales y administrativas que corresponderían a la violación del secreto fiscal, tanto en el CFF como en la LFTAIPG, subyacen también las penas civiles derivadas del acto violatorio de la vida privada de las personas que se protege en nuestra Constitución y que podría ser motivo de daño en la revelación de datos personales.

En el régimen de protección y garantía del *secreto bancario*, el daño es una disminución involuntaria del patrimonio y puede presentarse bajo una forma de una pérdida efectiva o pérdida de ganancia. El daño en la revelación del secreto bancario debe ser cierto y no solamente eventual.²³⁷

Siguiendo la línea de análisis de Arroyo Soto, en el *secreto profesional*, la ley exige la lesión a los bienes para que la revelación se considere delictuosa, implica que se reconoce en el titular de la información el interés de que sus bienes no sean dañados. Se trata de un tipo de delito que protege contra el daño a los bienes con la función de tutelarlos en beneficio de la persona a quien correspondan, cuyo interés se reconoce.²³⁸ La ausencia del consentimiento del perjudicado manifiesta la voluntad de mantenimiento del secreto establecida como opuesta a la revelación del mismo, que aunque la ley la expresa en sentido negativo, en el fondo constituye esa voluntad de no divulgación. El reconocimiento de esta voluntad del individuo en la ley, entraña la pro-

²³⁷ Aubert, Murice *et al.*, *El secreto bancario suizo*, Suiza, Editorial Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1982, p. 33.

²³⁸ Arroyo Soto, Augusto, *op. cit.*, p. 25.

tección jurídica de la libertad, que a su vez es una protección de la vida privada.²³⁹

El equilibrio entre el derecho a los datos personales y los derechos sociales representa un desafío para la jurisprudencia; en nuestro caso, lo que se encuentra en la balanza es el derecho a la vida privada y el derecho a la información del interés general cuando se trata de hacer públicos los datos personales de cierto individuo.

En cuanto a la defensa de la publicación de datos personales sin consentimiento del individuo, en ausencia de una legislación especial que desarrolle las garantías y las sanciones jurídicas a detalle, consideramos que se aplicaría el régimen del daño moral. El CC en su artículo 1916 contempla que el daño moral consiste en “la afectación que una persona sufre en sus sentimientos, afectos, creencias, decoro, honor, reputación, vida privada, configuración y aspectos físicos, o bien en la consideración que de sí misma tienen los demás”. Este tipo de daño se repara mediante una indemnización en dinero. Las formas de resarcimiento de este daño varían según el medio utilizado para el agravio, que van desde una indemnización económica, hasta el derecho de rectificación establecido en la Ley de Imprenta. Sin embargo el artículo 1916 bis del CC establece que “no estará obligado a la reparación del daño moral quien ejerza sus derechos de opinión, crítica, expresión e información, en los términos y con las limitaciones de los artículos 6o. y 7o. de la Constitución General de la República”.

La defensa del derecho a la vida privada en México cuenta con la vía del amparo, aunque por sus características de tramitación y requisitos resulta un proceso lento en comparación con la rapidez que la tecnología de la información habilita al responsable de los datos a cometer irregularidades. Por ello la necesidad de una reglamentación de la figura en extenso.

²³⁹ *Idem.*

Por último, en cuanto a la violación de la reserva fiscal en el caso de información de personas morales, se reconoce que la vía jurisdiccional es la querrela, puesto que no se constituyen violaciones a derechos fundamentales individuales consagrados en la Constitución. Es claro que la apertura de información fiscal de las empresas directamente aludidas podría afectar negativamente su competitividad empresarial.

CAPÍTULO CUARTO

TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

Es un hecho que la transparencia tributaria ha sido más tratada y con profundidad en la literatura de economía y finanzas, que en la doctrina jurídica. Por la teoría económica sabemos que el sentido de la transparencia fiscal se explica a partir de razones de: *a)* distribución equitativa de la riqueza; *b)* endeudamiento del Estado y recaudación, manejo de finanzas; *c)* facilitar trámites y pagos en relación con la inversión extranjera; *d)* combate al crimen, lavado de dinero e intercambio de información internacional, y *e)* generar estadísticas y estudios para lograr grandes cambios estructurales.

En este libro sostenemos que la transparencia tributaria también tiene sentido desde el punto de vista jurídico para: *i)* mejor cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales; *ii)* la verificación de las obligaciones de contribución y las facultades de comprobación; *iii)* evitar fraudes y conflictos entre contribuyentes; *iv)* la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes y sus datos personales; *v)* la rendición de cuentas de las autoridades hacia los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones de recaudación, y *vi)* como instrumento de cooperación internacional respecto a la atracción de capital, la elusión y evasión de contribuciones.

En el ánimo de esbozar el marco conceptual para explicar los puntos mencionados, es importante comenzar definiendo la idea de transparencia tributaria jurídica de la cual nosotros partimos en este estudio y sus influencias provenientes de la doctrina de gobierno y administración pública. Vale la pena también asomarse brevemente a la historia de la transparencia tributaria en México y la situación actual del tema que en la práctica empírica da cuenta de sus avances y desafíos.

I. IDEA DE LA TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

El término *transparencia*, en la concepción del siglo XX, es un concepto abstracto sobre la apertura de normas, de comportamientos, y de a quienes éstas se aplican (ciudadanos, gobiernos, organizaciones). Responde a diferentes necesidades de difundir o compartir información, ya sean procesos, documentos, datos, acciones, decisiones, proyectos, etcétera. Aunque el origen del término parece novedoso, en realidad data de los pensadores de la Revolución francesa y filósofos del gobierno y política, como Rousseau y Bentham.²⁴⁰ Actualmente la idea de *transparencia* ha cobrado un nivel moral valorativo tan alto, que se ha llegado a pensar que la transparencia es más una exigencia idealizada que un bien realizable.

Así que lo que nos interesa de la transparencia en este libro es su versión menos “religiosa”. Partimos de una combinación entre la doctrina de gobierno (entre gobiernos internacionales, nacionales y locales) y el derecho fundamental de acceso a la información pública (entre ciudadanos y gobiernos). En la primera vertiente, un gobierno transparente se espera que actúe con apertura, bajo normas de comportamiento predecibles y conforme a leyes vigentes. Siguiendo a Christopher Hood, es una idea legalista del término que busca alejarse de los actos de gobierno discrecionales y arbitrarios,²⁴¹ conduciéndolos hacia la legalidad que tanto Estado como ciudadanos conocen y han pactado abiertamente. Para algunos autores, la transparencia significa incluso el asegurarse que los derechos de los ciudadanos sean respetados y que puedan participar en las decisiones que afectan sus vidas y sus intereses.²⁴² En la segunda vertiente, la transparencia implica

²⁴⁰ Hood, Christopher, “Transparency in a Historical Perspective”, en Hood, Christopher y Heald, David (eds.), *Transparency, the Key to better Governance?*, Estados Unidos, Oxford University Press, 2006, p. 19.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 14.

²⁴² En esta línea están Stirton y Lodge referidos en Hood, Christopher, “Transparency in a Historical Perspective”, en Hood Christopher y Heald David (eds.), *op. cit.*, p. 15.

un derecho en su forma de acceso a la información de los ciudadanos hacia su gobierno.

Como se ha dicho, el acceso a la información es un derecho fundamental, y como tal, su garantía es elemental para la dignidad e integridad de las personas. En esta línea, para Patrick Birkinshaw, este derecho se basa en la protección de los individuos contra gobiernos ineficientes, opresivos o intimidatorios.²⁴³ El acceso a la información es un derecho de ciudadanía, de ser tratados como ciudadanos co-responsables de la cosa pública y del destino de la vida política y la cotidiana de una nación. Así que la *transparencia* es un concepto de gobierno, pero vinculado a un derecho fundamental de las personas a acceder a información de interés público.

Una vez explicada la idea de *transparencia* que aplicamos, se puede tratar entonces de su uso junto al término “tributaria”. La transparencia tributaria (para algunos, transparencia fiscal) es un término muy amplio, cuyo origen lo encontramos en el principio de certeza expresado por Adam Smith²⁴⁴ desde el punto de vista económico, y que posteriormente fue estudiado con acuosidad por F. Neumark, quien lo conceptualizó de la siguiente forma:

El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, 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 en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.²⁴⁵

²⁴³ Birkinshaw, Patrick, “Transparency as a Human Right”, en Hood, Christopher y Heald, David (eds.), *op. cit.*, p. 55.

²⁴⁴ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776), vol. II, trad. de Collado Uriel J. C. y Mira-Perceval Pastor A., Barcelona, Cambell R. H. y Skinner A., 1988.

²⁴⁵ Neumark, F., *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 406 y ss.

Podemos decir, por una parte, que en este postulado descansa la obligación del legislativo de emitir leyes claras y diáfanas, es decir, de hacer asequible y comprensible la norma tributaria, principio sancionado en el artículo 2o., fracción I de la LFDC.

Para la OCDE se considera como transparente, en términos de las prácticas administrativas, un régimen de impuestos que normalmente debe satisfacer las siguientes dos especificaciones: primero, debe establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes de tal manera 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 otros países interesados. La 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.²⁴⁶

Para nosotras, la transparencia tributaria implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamientos entre gobiernos y sus diferentes niveles, y entre éstos y los ciudadanos. Lo que es claro en las definiciones estudiadas, y en lo cual hay coincidencia, es que las reglas fiscales, que rigen el comportamiento de gobiernos y ciudadanos, deben proveer confianza. Requieren ser lo suficientemente claras y sencillas para incentivar a su cumplimiento, eficaces para que disminuyan la controversia y otorguen seguridad jurídica. La vaguedad intencional en las reglas otorga libertades extralimitadas a la autoridad fiscal y

²⁴⁶ Gideon, Kenneth W., “Assessing the Income Tax: Transparency, Simplicity, Fairness”, 25 Ohio, NUL, Rev. 101, 1999, p. 3.

deja en indefensión a los ciudadanos.²⁴⁷ De hecho, somos de la idea que la toma de decisiones en los procesos de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser abierta a los ojos de los ciudadanos. Lo que significa poner en claro las reglas del juego.

La transparencia tributaria ayuda a asegurar que los actores gubernamentales no mal-utilicen sus poderes, pues un gobierno que es libre de operar en secreto es libre de hacer tanto cosas buenas como malas sin el temor de que los votantes le reprochen.²⁴⁸ El secreto puede ser utilizado por actores políticos y servidores públicos para perseguir agendas que no están dentro del interés público, enriquecerse, aumentar los poderes de sus oficinas, promover objetivos ideológicos que no están relacionados con las razones por las que fueron contratados o fuera de justificación que les ha garantizado la libertad de actuar en secreto, o hasta de disminuir deberes y obligaciones.²⁴⁹

La transparencia tributaria no debe solamente ser vista como un mecanismo para difundir información disponible, puesto que uno de sus objetivos teóricos es aumentar el bienestar social.²⁵⁰ Se concede sin embargo que existen asuntos en los que el Estado debe trabajar en secreto (como en la seguridad nacional) y que pudiera haber situaciones donde los intereses públicos en favor de la transparencia sean superados por los del secreto. La secrecía también podría ayudar a proteger el derecho a la vida privada de los contribuyentes. Revelar todos los pagos de

²⁴⁷ Dentro de la doctrina jurídica tributaria existe una fuerte denuncia de la excesiva discrecionalidad de la autoridad tributaria, así como su innegable función de policía fiscal. Véase los trabajos de Casado Ollero, Gabriel, “La colaboración con la administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68/1981, p. 170; *id.*, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, *Estudios de derecho tributario, libro homenaje a María del Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1993, p. 159.

²⁴⁸ “Mechanisms of Secrecy”, *121 Harv. L. Rev.* 1556, abril 2008.

²⁴⁹ *Idem.*

²⁵⁰ *Idem.*

impuesto podría afectar la privacidad personal financiera de los contribuyentes y poner en riesgo su seguridad personal.

El secreto tributario debe estar permitido en regímenes democráticos por fines de interés público socialmente autorizados y jurídicamente justificados. Incluso, la transparencia y difusión de las propias razones que sostienen el secreto legitiman y explican públicamente el uso del mismo, dando a conocer en qué casos es posible o no apelarlo bajo criterios predecibles. Empero, el secreto (o sigilo fiscal), junto con la no-transparencia pueden operar tanto en información o datos relativos a personas físicas, como morales. Vale por lo menos aclarar que para cada tipo de persona, tanto el secreto fiscal como la no-transparencia se entienden de diferente manera y son conceptos ambivalentes, por lo que hay que tener cuidado de no caer en posturas extremas.

En el caso de personas morales, el concepto de transparencia que ha tenido mayor arraigo en el tema tributario internacional; tuvo sus orígenes en el derecho anglosajón, concretamente en Estados Unidos bajo el nombre de “disregard of legal entity” (entidades con falta de regulación legal). En Europa nace con el problema de la nacionalidad de las sociedades en un contexto totalmente distinto al actual y que era altamente conflictivo por antonomasia: “la Primera Guerra Mundial”. En más de una ocasión se presentaba que una sociedad nacional tenía mayoritariamente capital extranjero, y gracias al conflicto bélico se consideraba enemigo al dueño de esos capitales. Por lo que los tribunales bajo esa dura realidad aplicaron reglas específicas y la conocida como “doctrina del levantamiento del velo” o la desestimación de la personalidad jurídica.²⁵¹

La transparencia fiscal en su campo genuino implica normas específicas y restrictivas a la personalidad jurídica de la persona moral.²⁵² Los tribunales en el derecho comparado han sido los

²⁵¹ Cruz Padiá, Ignacio, *Transparencia fiscal internacional, régimen general de interrelación con los convenios de doble imposición*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 32.

²⁵² *Ibidem*, p. 33.

que han permitido el levantamiento del velo de las sociedades.²⁵³ El levantamiento del velo se funda en el principio de equidad, y posteriormente se fue desarrollando esta doctrina bajo la argumentación de evitar fraudes y delitos. Y es que en el campo del derecho tributario se busca impedir el abuso del derecho, el fraude a la ley o la evasión de impuestos.

La doctrina del levantamiento del velo aleja de la independencia que le otorga la sociedad a sus miembros ya que se atiene a la realidad económica de las personas físicas que la integran.²⁵⁴ Con este mecanismo el juzgador indaga la realidad subyacente atribuyendo la cualidad de sujeto activo de delito fiscal a aquellas personas físicas en relación con cuyos tributos se comete elusión.²⁵⁵ El ámbito de la transparencia fiscal únicamente se acota al terreno tributario.²⁵⁶ El régimen de transparencia fiscal viene

²⁵³ En España, en la sentencia del 28 del mayo de 1984 del Tribunal Supremo se decide que de “forma prudencial y según casos, aplicar por vía de equidad y acogiendo el principio de buena fe, la tesis y práctica de penetrar en el substratum personal de las entidades o sociedades, a las que la ley le confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal, se puedan perjudicar intereses públicos o privados o ser utilizada como camino de fraude, con lo que admite la posibilidad de que los jueces puedan penetrar, levantar el velo jurídico, cuando sea preciso para evitar abusos”. Sentencias del Tribunal Supremo: 27-11-1985, 7-2-1989, 8-1-1990, 2-4-1990, 20-6-1991, 28-5-1995. Cruz Padiá, Ignacio, *op. cit.*, p. 34.

²⁵⁴ Cruz Padiá, Ignacio, *op. cit.*, p. 35.

²⁵⁵ *Idem.*

²⁵⁶ Cervera González, J., “Las sociedades transparentes”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 31, 1979, p. 49; Según Zurdo Ruiz-Ayucar: “El legislador, cuando ordena la transparencia no desconoce ni la legislación sustantiva ni civil o mercantil, que domina, según la autonomía de la voluntad que presidió el contrato social como acto constitutivo; ni siquiera excluye el régimen fiscal propio de las sociedades; el régimen de transparencia respeta íntegramente la normativa privada y pública de las personas morales, y no ha más que la ordenación de un efecto económico: habida cuenta que el fundamento propio del tributo (en cuanto determinante de la incidencia fiscal o carga adicional) no está presente en estos casos, se actúa como si la sociedad no existiese, y el resultado se imputa inmediatamente a los socios, como si no hubiese habido sociedad; pero obsérvese que esta norma afecta sólo a la aplicación del tipo de gravamen del impuesto; no puede hablarse por tanto, de que el régimen de transparencia

a representar la radiografía de las sociedades. Lo que el legislador hace mediante la aplicación del régimen de transparencia internacional es entender que el socio o socios obtienen rentas positivas enclaustradas en el seno de una personalidad jurídica no residente en el territorio nacional.²⁵⁷

Nuestro sistema tributario comenzó a tener cierta coherencia normativa a principios del siglo pasado, sin embargo, en cuestión de transparencia tributaria, no hemos tenido una amplia trayectoria. Empero, la tendencia internacional hacia transparentar los sistemas financieros, y el hecho de que México esté incorporado a la OCDE, es en cierta medida alguno de los poderosos resortes para que en México se realicen reformas en materia de transparencia fiscal.

II. BREVES ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO

Al parecer la historia del sistema tributario mexicano demuestra que ha sido escaso el ejercicio de la transparencia fiscal y de la rendición de cuentas entre autoridades fiscales y contribuyentes. Si nos remontamos a la época colonial los registros no eran públicos. Los libros sobre impuestos eran fuente de información privada del rey y garantizaban que esos impuestos fueran colectados, y sus cuentas pagadas.

No fue hasta la época republicana que los archivos se volvieron públicos e incluyeron los registros del tesoro real de los archivos nacionales de cada país.²⁵⁸ De tal suerte que a las postrimerías de la Corona y las primeras décadas de la época del México Independiente, los documentos fiscales y administrati-

vulnere, en principio, los fundamentos de derechos sustantivo, que presidieron y presiden el régimen de la sociedad en transparencia fiscal”; en “El régimen de transparencia fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, núm. 142, 1979, pp. 730 y 731.

²⁵⁷ Cruz Padial, *op. cit.*, p. 38.

²⁵⁸ Klein S., Herbert, “Historia fiscal colonial: resultados perspectivas”, *Historia Mexicana*, México, vol. XIII, núm. 2, octubre-diciembre de 1992, p. 264.

vos-fiscales comenzaron a publicarse. Sin embargo, la finalidad no era precisamente dar a conocer al público la situación fiscal, sino, eran una especie de manuales o libros de texto para los funcionarios públicos dedicados a la práctica fiscal.²⁵⁹ A lo largo del siglo XIX, y ante los cambios vertiginosos de gobiernos, se hizo evidente la necesidad de ordenar la hacienda pública, que presentaba diversos problemas: inexistencias de archivos que impedía calcular la deuda y los pagos de los contribuyentes; no habían reglas claras de administración y cobranza de impuestos; se privilegiaba el otorgamiento de créditos a los agiotistas incumpliendo los manuales y había una falta de informes sobre los ejercicios fiscales constantes y anuales.²⁶⁰

La tendencia por difundir los documentos fiscales para Jáuregui deriva de la “libertad de prensa” y del pensamiento liberal que predominó en aquella época. Así aparecen los primeros folletos fiscales cuyo propósito eran informar sobre las reformas fiscales, formación de opinión, y construir la memoria fiscal del México Independiente que comenzaba a edificarse.²⁶¹ De esta forma, se puede decir que el folleto fiscal era el antecedente de las misceláneas fiscales que contienen información sobre las reformas fiscales realizadas por el Congreso de la Unión año con año, y que son publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*.²⁶² Es así como se observa que la transparencia en materia tributaria comenzó a vislumbrarse, en el sentido de Neumark, mediante folletos fiscales.

²⁵⁹ Jáuregui, Luis, “Vino viejo y odres nuevos. La historia fiscal en México”, *Historia Mexicana*, México, vol. LII, núm. 3, enero-marzo, 2003, p. 727.

²⁶⁰ Del Corral, Juan José, *Breve reseña sobre el estado de la hacienda y del que se llama crédito público ó sea exposición de los males y la ruina de la República a que ha llevado y siguen conduciendo las maniobras de los agiotistas y de los malos empleados*, México, Imprenta de la Equidad, 1848.

²⁶¹ Jáuregui, Luis, *op. cit.*, p. 768.

²⁶² De acuerdo con Jáuregui la colección más importante de folletería de 1820-1874, es la Colección Lafragua en el Fondo Reservado de la Biblioteca Nacional. La folletería sirvió para discutir sobre la conveniencia de establecer un impuesto directo. Jáuregui, Luis, *op. cit.*, p. 729.

También en el México del siglo XIX había problemas de soborno hacia ministros y personal de la hacienda, que pronto se reflejaron en las normas y manuales hacendarios, que exigían que ningún empleado de la tesorería podría recibir fuera del sueldo establecido por ley ningún tipo de “adela, gratificación u obsequio”. La sanción a estas prácticas era la pérdida del empleo y con ello se daba cuenta de la importancia que pesaba sobre los funcionarios de la hacienda y tesorería. De hecho, algunas de las Bases para el arreglo de la tesorería vigentes en la época, hacían responsables a los ministros de todos los caudales que se custodiaban en la tesorería, y de que los pagos se verificaran y autorizaran por ellos.²⁶³ Estos quizás fueron algunos de los mecanismos de rendición de cuentas y control que obedecían a la necesidad generalizada de organizar la administración de la hacienda.

Sobre las facultades fiscalizadoras de la autoridad hacendaria, y su intromisión en los papeles y en la contabilidad del contribuyente, existe un antecedente no muy remoto en el impuesto del centenario. En aquel entonces, se estableció un sistema de manifestación que consistía en que el contribuyente hacía una manifestación de haber procedido con veracidad o no, y en caso de que la autoridad considerara que era falsa la manifestación, se procedía a realizar una calificación pericial que consistía en la exhibición de libros, si así lo consideraba conveniente el contribuyente.²⁶⁴ Ello significaba que la contabilidad del contribuyente era un *secreto* de cara a la inspección de las autoridades hacendarias. El artículo 26 del Reglamento del Impuesto del Centenario sancionaba que las autoridades fiscales no podrían pedir a los contribuyentes la exhibición de sus libros, documentos o papeles

²⁶³ Ministerio de Hacienda, *Bases para el arreglo de la Tesorería General*, México, junio 15 de 1840.

²⁶⁴ Sierra, Carlos, J., “Estimación histórica, fuentes y documentos”, en Sierra, Carlos J. y Martínez Vera, Rogelio, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Boletín Bibliográfico de la SHCP, 1971, p. 21.

con el pretexto de investigar a cuánto ascendían sus ingresos o ganancias.²⁶⁵

Ya en la última década de los noventa, la hacienda se modernizó haciendo uso de las tecnologías de Internet para orientar al contribuyente en el cumplimiento de su obligación fiscal, y sobre todo, para facilitar la realización del pago de impuestos. Con las herramientas tecnológicas vino también la maximización de las políticas de difusión o comunicación social, hasta que la página web tanto del SAT como de la SHCP se convirtieron en portales alimentados constantemente de información sobre el actuar de la gestión de recaudación, ingresos y egresos de la Federación.

Finalmente, un antecedente relevante de la transparencia tributaria se presenta en la Ley de Egresos de la Federación, instrumento que año con año se actualiza y que por lo menos desde el 2000 incluye dentro del texto de la norma un capítulo específico dedicado a la información, la transparencia, la evaluación de la eficiencia recaudatoria, la fiscalización y el endeudamiento. Este mandato obliga a la autoridad fiscal a hacer públicos reportes financieros y de su gestión a través de la página de Internet, así como informar trimestral y anualmente al Congreso de diversas actividades que a detalle revisamos en el siguiente apartado.

III. MARCO JURÍDICO Y SITUACIÓN DE LA TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

En este apartado describimos la situación que guarda la transparencia en las diversas materias tributarias entre contribuyentes-autoridad y entre gobiernos nacional-internacional, con la intención de dar un panorama general y vislumbrar las políticas de difusión de la hacienda y algunos problemas que puedan más adelante llevarnos a identificar desafíos en el tema. Partimos del antecedente básico de informar al contribuyente, que es la obli-

²⁶⁵ Martínez Vera, Rogelio, “Análisis jurídico”, en Sierra, Carlos J. y Martínez Vera, Rogelio, *A 50 años de la Ley del Centenario*, op. cit., p. 63.

gación del fisco de asistencia, para después analizar políticas de difusión más amplias y con diferentes objetivos.

Para analizar la transparencia de la autoridad tributaria en la práctica, es necesario dividir las políticas de acuerdo con los beneficiarios a los que la obligación legal de transparentar indica que se informe. Así, encontramos que el fisco tiene obligaciones de informar al Congreso de la Unión, de informar a los contribuyentes y el público en general, de compartir información con instituciones financieras, y de intercambiar información con otros Estados. En las siguientes secciones abordamos la transparencia del fisco hacia los distintos actores en el mismo orden lógico, no sin antes acotar los siguientes puntos: *a)* la gran mayoría de las obligaciones que la hacienda tiene de informar son sobre ingresos, egresos y control de gasto, y menos sobre lo que hemos venido refiriendo como transparencia tributaria, y *b)* no es objeto de este libro evaluar la calidad de la información que difunde ni su utilidad ante los ojos de la sociedad civil o del Congreso, por lo que nos limitamos a exponer las políticas de transparencia tal cual se encuentran.

1. Asistencia al contribuyente

La difusión de la información tributaria no siempre ha estado ligada a las leyes de transparencia y acceso a la información, piénsese sobretodo en las políticas de comunicación social. Como vía para informar proactivamente y orientar al contribuyente, el régimen fiscal establece el deber de la autoridad de asistencia al contribuyente. En nuestro estudio, aunque la historia de esta prerrogativa de asistencia tiene su origen en el derecho tributario y los principios de justicia y equidad, esta vía se inserta en la contemporaneidad en la parte de las políticas de transparencia y no necesariamente en el ejercicio del derecho de acceso a información, que implica procesos de solicitud y respuesta entre la autoridad y el solicitante, como hemos visto. La asistencia al contribuyente implica necesidades de información, por ejemplo:

un contribuyente necesita saber cómo puede solicitar un cambio de régimen fiscal porque se modificó su actividad profesional, esto lo haría consultando la información en el sitio web del SAT y no realizando una solicitud de información vía LFTAIPG.

Hay que hacer notar que la información tributaria otorgada al particular es un tema nuclear para poder realizar las operaciones tributarias con apego a la legislación y sin incurrir en faltas administrativas o delitos tributarios.²⁶⁶ Así bajo este razonamiento, los sistemas de información por parte de la autoridad tributaria deben ser eficaces y veraces.²⁶⁷ Y por otro lado, uno de los instrumentos con los cuales ha contado el particular en materia tributaria para informarse de estos menesteres, es *la consulta fiscal*.²⁶⁸ Ante la complejidad del entramado jurídico y la sobrecarga de deberes formales del contribuyente, la consulta fiscal se hace un instrumento indispensable para el buen desarrollo de estos deberes impuestos al contribuyente. La consulta fiscal nace precisamente del derecho de asistencia e información al contribuyente²⁶⁹ y más que parecerse al acceso a la información, se asemeja al derecho de petición establecido en el artículo 8o. constitucional.

El derecho a recibir asistencia tributaria se sustenta en la añeja idea del justo equilibrio entre los intereses de la generalidad y de los obligados tributarios individuales. En la LFDC se encuentra sancionado y también se robustece en los artículos 5o., 6o., 7o.,

²⁶⁶ Es importante destacar las reformas al Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2004, las cuales se acentúan en los delitos de contrabando, ampliando los tipos penales, ignorando por todo ello el legislador el principio garantista del derecho penal tan estudiado por Luigi Ferrajoli. Véase Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del galantismo penal*, Madrid, Trotta, 1997, pp. 9 y 93.

²⁶⁷ En este tema se recomienda el artículo de Álvarez Arana, José Federico, *Los sistemas de información. Una herramienta para el ejercicio de la actividad fiscalizadora*, en colaboración administrativa, *Revista Indetec*, núm. 97, noviembre-diciembre 1995, pp. 75-86.

²⁶⁸ Para mayor abundamiento puede consultarse la obra de Villaverde Gómez, M. Begoña, *op. cit.*, 2002.

²⁶⁹ Villaverde Gómez, M. Begoña, *op. cit.*, pp. 26 y 27.

8o. y 9o. de este cuerpo normativo. En el artículo 5o. se establece la obligación a las autoridades fiscales de prestar la necesaria asistencia e información acerca de los derechos y obligaciones tributarias, además de publicar los textos actualizados en Internet, y contestar de forma oportuna las consultas tributarias. En el 6o. artículo se sanciona que las autoridades fiscales 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 la autoridad hacendaria.

El artículo 7o. obliga a las autoridades fiscales a publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y de fácil comprensión, información clara y explicativa sobre las diversas formas de pago de las contribuciones. Además, establece al TFJFA, así como a los órganos jurisdiccionales de suministrar los textos de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales. El artículo 8o. indica que las autoridades fiscales mantendrán oficinas en el territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes. Y por último, el artículo 9o. establece la posibilidad para los contribuyentes de realizar consultas fiscales sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas, las cuales deberán tener contestación en un plazo máximo de tres meses.

Por otra parte, la asistencia al contribuyente también se establece en los artículos 33 y 34 del CFF, en los que además, se introducen algunos elementos fundamentales de la transparencia tributaria. En el análisis de la historia de estos artículos, no cabe duda que todas las reformas que se han hecho están orientadas a un objetivo prioritario que es aumentar y mejorar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones, o bien, elevar los niveles de recaudación del fisco a través de políticas de información y transparencia. La correlación entre los niveles de cumplimiento de los contribuyentes, los niveles de recaudación fiscal y la transparencia es, aunque ningún estudio empírico sea citado, dada por hecho para los legisladores. En este tenor, las mejoras regulatorias se enfocaron a aumentar la información que se proporciona a

los contribuyentes a través de la asistencia y la difusión en Internet, reuniones, panfletos, etcétera.

En 1981 se establece en el artículo 33 la modalidad de asistencia gratuita a los contribuyentes, donde se considera una característica fundamental de la transparencia: explicar las disposiciones fiscales en un lenguaje “llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes”, así como mantener oficinas en diversos lugares del país (fracción I). Esta misma reforma previó la obligación de mantener oficinas del SAT en diversos lugares del territorio mexicano para orientar y auxiliar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones; así como efectuar reuniones de información con contribuyentes para los mismos efectos.²⁷⁰

Pero esta reforma no solamente fue relevante por su innovación en la asistencia al contribuyente, sino que también mostró un avance en la transparencia fiscal en tanto a la publicidad de las resoluciones dictadas por la autoridad fiscal, que al final de cuentas establecen disposiciones normativas de carácter general que fomentan el comportamiento predecible de los contribuyentes bajo un marco normativo común y equitativo.²⁷¹

En 1991 una nueva reforma al artículo 33 del CFF introduce programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, y se crea el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal para fortalecer la superación técnica y profesional del personal hacendario.²⁷² La siguiente reforma al mismo artículo 33, en 1999, profundizó en la constitución de los programas de prevención.²⁷³

La reforma del 2003 amplió los alcances de la transparencia tributaria. Primero, se adicionó al inciso b) del artículo 33 del

²⁷⁰ *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos*, LI Legislatura, núm. 39, 15 de abril de 1981.

²⁷¹ Debemos la inclusión de este análisis al experto en materia fiscal Ernesto Revilla.

²⁷² *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos*, LV Legislatura, núm. 17, 21 de septiembre de 1991.

²⁷³ *Ibidem*, año III, núm. 34, 13 de diciembre de 1999.

CFF la obligación de que la orientación a los contribuyentes que se realiza a través de las oficinas en el territorio nacional se pueda gestionar a través de “medios electrónicos” y que se ofrezca el equipo computacional a los contribuyentes en dichas oficinas. Segundo, se previó en el inciso g) que también se publicarían “aisladamente” las disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Y tercero, el legislador estableció que todos los servicios de asistencia al contribuyente y la difusión de la información se hiciera a través de la página electrónica del SAT, así como los trámites fiscales y aduaneros.²⁷⁴

En la reforma al artículo en comento del 2004 preocupó de sobremanera la endeble recaudación fiscal nacional y la falta de actualización del padrón electoral, lo que se expresa en la exposición de motivos con el siguiente texto:²⁷⁵

Dentro de este contexto es como se presenta esta iniciativa de reformas al Código Fiscal, que obliga a las autoridades fiscales, dentro del ámbito estricto y exclusivo de sus facultades de asistencia, a realizar recorridos, invitaciones y censos para asesorar e informar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, con el fin de incrementar y actualizar el padrón de contribuyentes. Se espera que con esto los niveles de recaudación aumenten.

Los legisladores reconocieron ampliamente la correlación entre el cumplimiento y la información como lo demuestra el siguiente párrafo:

Estamos conscientes de que el incumplimiento de las disposiciones fiscales no es un acto que implique únicamente la falta de disposición o de voluntad por parte de los contribuyentes sino que, en muchas ocasiones, tributar implica una obligación técnica que la mayoría de los contribuyentes, al tener desconocimiento sobre

²⁷⁴ *Ibidem*, LIX Legislatura, año I, 28 de diciembre de 2003.

²⁷⁵ *Ibidem*, LIX Legislatura, año II, 7 de diciembre de 2004.

la misma, se ven impedidos para cumplir de manera adecuada con las obligaciones correlativas.

Así que esta reforma incluyó la facultad del fisco de invitar a las personas, a través de recorridos, a incorporarse voluntariamente y actualizar sus datos en el registro federal de contribuyentes.

En 2006 finalmente, se incluyeron dos párrafos relevantes para nuestro estudio. El inciso h) establece que se darán a conocer de forma periódica y a través del *DOF* los criterios no vinculatorios de las disposiciones fiscales y aduaneras. Así también, en el penúltimo párrafo se obliga a las autoridades fiscales 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”.

Por último, en el artículo 34 del CFF se desarrolla la figura de la consulta fiscal y se prevén las condiciones bajo las cuales la autoridad se obliga a responder situaciones “reales y concretas” de los interesados individualmente. El último párrafo establece que el SAT publicará una selección de las consultas más relevantes en su sitio web.

2. Transparencia de la autoridad tributaria

La SHCP y el SAT hacen pública una enorme cantidad de información sobre su gestión, principalmente a través de su página web y en los informes de finanzas públicas que se entregan trimestralmente al Congreso de la Unión. Según el mandato de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009 (LIF) —que cada año incluye las obligaciones del fisco de informar al Congreso— se deben incluir los informes de los ingresos percibidos por la Federación; las operaciones realizadas derivadas de las facultades del Ejecutivo para la contratación y ejercicio de créditos; la emisión de valores y contratación de empréstitos

para canje o refinanciamiento para refinanciar el endeudamiento externo (artículo 2o. de la LIF). Las entidades de la APF deben informar a la hacienda respecto de los ingresos y su concepto que hayan percibido por aprovechamientos y los ingresos, así como de los que tengan programado percibir durante el segundo semestre del mismo (artículos 10 y 11 de la LIF). Asimismo, informar sobre los créditos cancelados detallando: sector, actividad, tipo de contribuyente, porcentaje de cancelación y el reporte de las causas que originaron la incosteabilidad de cobro (artículo 15 de la LIF). También debe informar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, la metodología y criterios adicionales que hubiese utilizado para el calendario mensual de ingresos (artículo 31 de la LIF).

Ahora bien, la obligación del fisco de informar al Congreso se establece directamente en los llamados informes trimestrales sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública (artículo 107, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria). Estos deben contener información respecto a los ingresos obtenidos por cada uno de los proyectos de inversión establecidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Es importante remarcar que en estos informes, la idea de transparencia y rendición de cuentas de la gestión del fisco también se expresa como el objeto de evaluar el desempeño en materia de eficiencia recaudatoria, donde se deberá incluir la información correspondiente a los indicadores (artículo 23 de la LIF):

- 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. Los montos recaudados en cada periodo por concepto de los derechos de los hidrocarburos, estableciendo los ingresos ob-

tenidos 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.

VII. 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.

Asimismo, en materia de recaudación, la obligación de informar implica que la SHCP

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.

Esta es quizá la política de transparencia más vinculada con la información tributaria, y como se aprecia, es posible conocer la información en estadísticas generales y no agregada con los datos de cada contribuyente que lo hagan identificable.

En la misma tónica de producir estadísticas, la LIF 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”, mismo que se publica en la página web de la Secretaría (artículo 25 de la LIF).

La LIF prevé la comunicación de información entre la Hacienda, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, y el Servicio de Administración Tributaria, con objeto de mantener sus bases de datos actualizadas de los contribuyentes. El conte-

nido de esta relación de intercambio de información versa sobre:

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.

Estos datos se consideran como confidenciales por la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y la LFTAIPG, sin embargo, la LIF prevé que se publiquen estadísticas obtenidas con los datos mencionados (artículo 27).

Luego también se establece la obligación de publicar en la página de Internet de la SHCP, el presupuesto, un reporte de las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, estos sí, refiriendo directamente a la persona haciéndola identificable (artículo 28 de la LIF). Además, debe subir a su sitio web información referente al control de gasto, donde se difunde “un documento que explique cómo se computan los balances fiscales y los requerimientos financieros del sector público, junto con la metodología respectiva, en el que se incluyan de manera integral todas las obligaciones financieras del Gobierno Federal, así como los pasivos públicos, pasivos contingentes y pasivos laborales” (artículo 29 de la LIF).

En la página de Internet, también debe publicarse

un estudio en el que se muestre un diagnóstico integral de la situación actual de las haciendas públicas estatales y municipales, así como diversas propuestas para el fortalecimiento de las haciendas públicas de los tres órdenes de gobierno, que tengan como objetivos fundamentales dar mayor eficiencia al uso de los recursos públicos y hacer más eficaz el impacto de dichos recursos en la población (artículo 31 de la LIF).

Como parte de sus políticas de información, la SHCP instituyó en 1995 la Oficina de Relación con Inversionistas que ofrecen datos económicos y financieros para analistas e inversionistas in-

teresados en México. En el sitio web de la hacienda se encuentran los datos de contacto de esta oficina y alguna información básica para inversionistas. También se publica el catálogo y estructura del sistema financiero mexicano; los programas de apoyo a deudores, de apoyo financiero a los sectores agropecuario y pesquero, y beneficios a los deudores de crédito para la vivienda.

Como muchas otras entidades del gobierno federal, el fisco atiende necesidades de información específicas, consideradas en el rubro de transparencia focalizada, donde se incluyen la desincorporación de las entidades paraestatales de la APF; la distribución del gasto público en transferencias fiscales del ramo 28 y la distribución del gasto público en transferencias federales del ramo 33. En adición, se publica en la web el informe semanal del vocero de la SHCP que incluye las versiones estenográficas de las conferencias de prensa y foros de interés, así como los discursos de funcionarios públicos, presentaciones y comunicados de prensa.

En materia de deuda, la web incluye estadísticas de finanzas públicas y deuda pública mensual, trimestral y semestral; las políticas y modelos de inteligencia contra el lavado de dinero y el financiamiento al terrorismo. Sobre la política de crédito público, se publica el plan anual de financiamiento, los lineamientos estratégicos para el manejo de crédito público y los criterios generales de política económica.

Por su parte, el SAT difunde mucha información por mandato de las leyes tributarias para contribuir con el principio de asistencia al contribuyente y mejorar el cumplimiento del pago de impuestos. Por ejemplo, en su sitio web incluye la información y herramientas necesarias para dar cumplimiento a las reglas de auto factura y las disposiciones de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única. Trimestralmente el SAT publica en su página web los denominados Informe Tributario y de Gestión; actualiza el calendario fiscal; tablas, tasas y tarifas de indicadores fiscales, todo esto con datos desagregados con la información personal que no hagan identificable a los contribuyentes; requisitos para

los comprobantes fiscales; los programas y campañas fiscales, entre otros temas.

3. *Intercambio internacional de información tributaria*

La situación de la transparencia tributaria en México, como en otros países, trasciende las fronteras de los territorios nacionales. Para estos casos, existe también un deber de resguardo de información tributaria entre los Estados, en el supuesto de que hayan firmado convenios sobre intercambio de información acerca de transparencia fiscal internacional. Resulta práctica común que en los convenios entre países existan cláusulas de intercambio de información y dicha información verse sobre las rentas obtenidas y la base imponible.²⁷⁶ Es decir, la información intercambiada es sobre información económica con relevancia tributaria. El intercambio de información entre Estados tiene como finalidad evitar la elusión y la evasión de contribuciones, y es el único instrumento que tienen los Estados para conocer las actividades económicas de sus nacionales en jurisdicciones extranjeras. En México tenemos legislado este intercambio de información en el artículo 69 del CFF, el cual se adicionó en 1989,²⁷⁷ a ocho años de su adopción, en el que se agregó una excepción más a la reserva absoluta:

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.

Esta reforma contempla que en caso de intercambio los datos serán utilizados para fines fiscales, serán debidamente resguar-

²⁷⁶ Para una mayor profusión del tema se recomienda la obra de Cruz Padiál, Ignacio, *op. cit.*, pp. 124 y ss.

²⁷⁷ Adicionado en el *DOF* del 28 de diciembre de 1989.

dados, y presupone que habrá un intercambio recíproco y no unilateral. Sabemos que la motivación detrás de la reforma fue para dar “el debido apoyo legal a lo establecido en el primer párrafo del artículo 63” del CFF.²⁷⁸ Tal como se encuentra redactado en nuestro CFF el intercambio se puede dar mediante acuerdo de Intercambio Recíproco de Información signado por el secretario de Hacienda y Crédito Público, lo que significa que no se requiere que sea suscrito por el presidente de la República, sino que es un acuerdo intersecretarial entre dos países. México tiene suscritos varios acuerdos amplios de información que han sido celebrados por el Ejecutivo y ratificados por el Senado.

Para ello, México ha tomado como referente al Convenio Modelo de impuestos sobre ingresos y capital de la OCDE, y específicamente, el artículo 26 ha sido reproducido en los diversos convenios para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta celebrados por México. El precepto establece las bases para el “intercambio de información” y obliga a las autoridades competentes de los Estados contratantes a intercambiar la información necesaria para cumplir con el objeto del convenio y sobre determinados impuestos que claramente se establecen en el convenio. Más detalladamente, el mismo artículo establece que la información recibida por los estados contratantes será “mantenida secreta” al igual que aquella obtenida con base en el derecho interno del Estado. Este secreto incluye que sólo podrán conocerla las personas o autoridades, tribunales y órganos administrativos, encargados de la gestión o recaudación de impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos de dichos impuestos, o de la resolución de los recursos en la materia. Considera el principio de la finalidad de los datos, esto es, que dichas personas y autoridades sólo podrán utilizar la información para los fines del

²⁷⁸ *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Distrito Federal, jueves 14 y viernes 15 de diciembre de 1989, Legislatura LIV, año II, núm. 17, periodo ordinario.

convenio, y que la reserva sólo podrá abrirse para audiencias públicas de los tribunales o sentencias judiciales.

Ahora bien, el convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, sanciona en su numeral 27 el “intercambio de información” emulando el modelo de la OCDE, pero ampliando su marco de aplicación a todos los impuestos establecidos con los Estados contratantes, incluidos los establecidos por un estado, municipio u otra subdivisión política o local.

Adicionalmente, para el intercambio de información entre diversos países, México cuenta con sendos acuerdos entre los que destacan con Canadá y Estados Unidos. El propósito de estos acuerdos, además de evitar la doble tributación, es precisamente el libre intercambio de información tributaria.²⁷⁹ El intercambio de la información internacional se da a partir de la apertura del secreto tributario en el CFF.

Bajo esta perspectiva cabría preguntarse cómo el Estado mexicano cumple con su deber de confidencialidad sobre los datos tributarios que detenta con base en el intercambio de información con otros países, y si en nuestro marco legal se permite al contribuyente participar en los procesos de intercambio de información internacional.²⁸⁰

De manera más amplia, existe un cuerpo de normas internacionales compuesto por tratados, protocolos y convenios bilaterales y multilaterales sobre impuestos promovidos por la OCDE.

²⁷⁹ “Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria”, aplicable a partir del dieciocho de enero de mil novecientos noventa, así como del “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el intercambio de información tributaria”, aplicable a partir del 1o. de enero de mil novecientos noventa y tres.

²⁸⁰ Pollyana Mayer, “Intercambio de información como medida para evitar la elusión fiscal internacional ilícita- Modelo OCDE”, *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, en *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Isla Margarita Venezuela, 2008, pp. 817 y ss.

Entre los avances más significativos en esta materia está el acceso a información bancaria para propósitos fiscales. Este acceso bancario es una iniciativa que permite a los países combatir la economía del crimen organizado, así como identificar y tratar la evasión fiscal de fondos no declarados en un país, pero contenidos en cuentas bancarias de otros países. Por ejemplo, países como Italia, Bélgica y Portugal han solicitado y otorgado acceso a información bancaria a otros países mediante solicitud de asuntos fiscales.²⁸¹

²⁸¹ “Improving Access to Information for Tax Purposes”, *The 2007 Progress Report*, OCDE, 2007.

CAPÍTULO QUINTO

DESAFÍOS DE LA TRANSPARENCIA FISCAL EN MÉXICO

A lo largo de este libro se han desarrollado los conceptos teóricos y se han tomado elementos de la práctica empírica del ejercicio del derecho a la información tributaria y su garantía, así como de las políticas de transparencia y su alcance. El orden analítico del texto permitió identificar y adelantar algunos desafíos en la materia, así como la complejidad y vertientes de la problemática jurídica y práctica fiscal. El derecho podría aportar soluciones concretas a probables y existentes violaciones a los derechos del contribuyente, así como garantizar la transparencia e higiene pública de las acciones del fisco. Sin pretender agotar todos los temas que el derecho de acceso a la información tributaria plantea, consideramos fundamental por lo menos tres desafíos cuya atención es perentoria.

Primero. Profundizar y desarrollar comprehensivamente el contenido doctrinal de la transparencia y acceso a la información tributaria.

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

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.

I. CONTENIDO DOCTRINAL DEL DERECHO DE ACCESO Y LA TRANSPARENCIA FISCAL

Es claro que la utilidad de la información en las democracias modernas es enorme en relación con las necesidades de la economía del conocimiento y las sociedades de la información. No sólo esto, sino que además, los flujos y canales por los que corre la información se han diversificado y multiplicado. De manera que no podemos asumir que las relaciones entre contribuyentes y sus autoridades fiscales permanezcan operando bajo parámetros y reglas previas a dichos flujos y tecnologías de la información.²⁸²

Como hemos indicado en la introducción de este trabajo, resulta consubstancial el principio de transparencia y el derecho de acceso a la información tributaria. De tal manera que, el Estado tiene el deber de averiguar si efectivamente el sujeto pasivo cumple sus respectivas obligaciones tributarias y, por lo tanto, ha creado instrumentos de comprobación. Así, el Estado en la actualidad, con la ayuda de la tecnología, recaba más datos de los contribuyentes, con la finalidad de conocer mejor su situación económica, esto posibilita la efectiva y solidaria contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la real capacidad contributiva. Por lo tanto, los deberes y facultades que están encaminados a la comprobación y liquidación de la deuda tributaria y el ejercicio de estos poderes conferidos deben transparentarse.

Parte de la transparencia y la democracia es la publicación de las normas legales. No solamente es un requisito indispensable en vías de su aseguramiento y cumplimiento de parte de los sujetos obligados a cumplirla, sino que también porque de no publicarse, las decisiones que se contienen en ellas dejan de ser sujetas al control social.

Contemporaneizar los vínculos entre los gobernados y gobernantes es una tarea pendiente en la empresa de estudiar el acceso

²⁸² Sobre este tema existen interesantes estudios en el derecho comparado. Téllez Aguilera, Abel, *Nuevas tecnologías. Intimidación y protección de datos*, Madrid, Edisofer, 2001.

a la información tributaria. Por lo menos podemos afirmar que en México, la vigilancia y rendición de cuentas en la gestión recaudatoria y administrativa de la hacienda pública es relegada exclusivamente al Estado y sus mecanismos de auditoría. De manera que esta es una zona en la que la transparencia y la participación ciudadana aún no han llegado en la vía del cambio democrático mexicano.

Y es que tradicionalmente se entiende que el fisco informa al contribuyente a través de sus facultades de asistencia y orientación, pero las leyes de transparencia y acceso a la información abren nuevos canales para que, más allá de lo que por obligación o voluntariamente el Estado desea informar, se abra otra información directamente a petición del solicitante. Estas leyes son mecanismos que los gobiernos utilizan para asegurar que la información en manos del gobierno esté accesible, considerando que se trata de información que constituye un bien público.²⁸³ El marco legal y su implementación son fundamentales para que la información pública esté disponible para los ciudadanos a través de procesos sencillos y expeditos, así como de criterios de excepción claros. Cuando este marco se ignora, aumenta la escasez de información entre los ciudadanos y estos dejan de conocer de las acciones del gobierno y las razones detrás de sus decisiones.²⁸⁴

Como hemos evidenciado, hasta ahora el acceso a la información tributaria opera dentro de la administración pública mexicana y no hacia fuera, es decir, al contribuyente o cualquier persona dotada de garantías individuales. ¿Es entonces el derecho de acceso a la información, como derecho de los contribuyentes, parte total del principio de justicia tributaria? Si es así ¿cómo se ejecuta y bajo cuáles reglas y condiciones?, ¿cuáles son las diferencias y similitudes en la configuración de la reserva fiscal en

²⁸³ Ver Stiglitz, Joseph E., "Knowledge as a Global Public Good", en Igne Kaul *et al.*, *Global Public Goods. International Cooperation in the 21st. Century*, Oxford University Press, 1999.

²⁸⁴ Stiglitz, J. E., "On Liberty, the Right to Know and Public Disclosure: The Role of Transparency in Public Life", Oxford Amnesty Lecture, 1999.

personas físicas y morales? La doctrina tiene en este campo un amplio reto que discutir.

Gracias al uso de la LFTAIPG en la materia tributaria durante sus cinco primeros años de vigencia, podemos saber que existen problemas profundos en la aplicación de este derecho frente a la autoridad fiscal. Empezando por una falta de “calidad jurídica” de las respuestas que las autoridades entregan al solicitante y la carencia de motivación del acto restrictivo del derecho de acceso a la información. Las solicitudes y sus respuestas son una evidencia de opacidad en los derechos e intereses que tutela el secreto fiscal, como la misma ley lo llama. Comprueban también que no hay coherencia entre la reserva absoluta de la confidencialidad a la que obliga el marco jurídico fiscal, y la reserva relativa que manda la ley de transparencia. Y finalmente, pone de relieve que el sistema de reserva de la información tributaria es imperfecto y sus agujeros son legales y extralegales.

Así que, el primer desafío sobre el contenido de la transparencia y el acceso a la información tributaria se refiere a desentrañar los cimientos teóricos y administrativos, así como los derechos fundamentales tutelados y los principios normativos que tanto el sistema de leyes tributarias como de transparencia deben atender. En un siguiente paso, la investigación académica debe proporcionar conocimiento válido y veraz sobre cómo estos cimientos doctrinales de la transparencia se orientarán a aumentar la recaudación, empezando por resolver empíricamente la incógnita de ¿cómo la transparencia puede aumentar la recaudación?

Es posible afirmar que en casi todas las reformas que se han hecho al CFF, por lo menos desde los años 80, se muestra en las exposiciones de motivos la inminente preocupación del legislador por tomar serias medidas para aumentar los bajos niveles de recaudación. Por lo que consideramos que cualquier estudio que se proponga en materia de transparencia fiscal en México debe enfocarse a este enorme y complejo objetivo; lo anterior siempre revisando los beneficios y prejuicios que abrir la información del fisco puede desencadenar.

Por lo pronto, se ha demostrado aquí que existe una alta opacidad y discrecionalidad en las funciones recaudatorias del fisco y en el cumplimiento de los contribuyentes en relación con su real capacidad. Por ejemplo, en México existe un alto índice de evasión fiscal y que no se persigue penalmente, y esto se observa de las estadísticas de la Procuraduría General de la República en cuantas averiguaciones previas, consignaciones, procesos y sentencias, en virtud de que existe un bajo porcentaje de éstos por delitos tributarios.

Y para muestra un botón, de acuerdo con los datos proporcionados por la Procuraduría General de la República, la incidencia delictiva del fuero federal de 2006, a nivel nacional, del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2006 fue la siguiente:

<i>Delitos diversos</i>	<i>Total</i>	<i>% del total</i>	<i>Índice delictivo</i>
Inst. Banca y Crédito	2.751	2.51%	2.56
<i>Fiscales</i>	<i>1.955</i>	<i>1.78%</i>	<i>1.82</i>
Patrimoniales	10.910	9.95%	10.15
Ambientales	1.229	1.12%	1.14
Propiedad Int. e Indust.	809	0.74%	0.75
Servidor público	1.846	1.68%	1.72
L.F.A.F.E.	13.331	12.16%	12.40
Asociación delictuosa	0	0%	0
Robo en carretera	5	0%	0
Ley Gral. de Población	1.789	1.63%	1.66
A.V.G.C.	1.350	1.23%	1.26
Culposos p. trans. de vehículos	217	0.20%	0.20
Otras leyes especiales	1.862	1.70%	1.73
L.F.C.D.O.	403	0.37%	0.37
Delitos electorales	1.535	1.40%	1.43
Otros	11.571	10.55%	10.76
Delitos contra la salud	58.066	52.97%	54
<i>Total</i>	<i>109.629</i>	<i>100%</i>	<i>101.96</i>

Los datos de la tabla son reveladores de la situación que estamos exponiendo, ya que la comisión de delitos por defraudación fiscal es muy baja y la incidencia delictiva en 2006 fue de 1.82%, con lo cual a primera vista podría decirse que en México no se cometen delitos contra la hacienda pública, y que todos los residentes de la República mexicana cumplen con su obligación constitucional de pagar contribuciones a cabalidad. Nada más lejos de nuestra triste realidad. Esto permite hacer una presunción *iuristantum* de que la autoridad utiliza la información tributaria como arma persecutoria de los ciudadanos incómodos, como ejemplo tenemos el caso Taesa, Paquita la del Barrio, Cabal Peniche, Carlos Salinas, Roberto Madrazo, los cuales han sido documentados por la prensa mexicana. Para evitar este tipo de conjeturas es menester transparentar las facultades fiscalizadoras de la autoridad fiscal, para ver cual ha sido el actuar y discrecionalidad de la Procuraduría Fiscal de la Federación en este sentido.

II. DESAFÍOS PARA LA TRANSPARENCIA FISCAL

Quizá los desafíos para mejorar la transparencia tributaria corran por varios caminos. Uno es continuar y lograr mejores niveles de penetración en la difusión de las obligaciones de los contribuyentes y la cultura del cumplimiento. Otro, encontrar formas cada vez más claras y accesibles de brindar asistencia y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones. Además, emprender esfuerzos para combatir el mal natural del Internet: la *sobreinformación* por desorganización de datos en los portales. Si bien gran cantidad de información es diariamente subida a las webs de la SHCP y del SAT, mucha se pierde en el formato de las mismas páginas.²⁸⁵ Además, actualmente todo parece prioritario y las plataformas electrónicas han pasado de ser portales informativos a ser la punta del iceberg de bases de datos múltiples.

²⁸⁵ Debemos estas observaciones a Rodrigo Brand de Lara.

Se puede decir que un tema donde hay un déficit de información disponible hacia el público, es aquella referente al cumplimiento y gestión de las obligaciones de la autoridad fiscal en sus fines de recaudación, así como sus decisiones, criterios, estadísticas más precisas con utilidad social, resoluciones, etcétera. Veamos de cerca esto.

En cuanto a los criterios que manda publicar el penúltimo párrafo del artículo 33, en el portal del SAT se encuentran los criterios desde el año 2004.²⁸⁶ Se trata de criterios de interpretación que las unidades del SAT deben seguir. Un ejemplo es, que para la devolución de cantidades que realiza la autoridad fiscal, si se pagan intereses, éstos deben acumularse para los efectos del impuesto sobre la renta, y en el criterio se desarrolla una breve interpretación de la norma para sustentarlo. Otro criterio del 2009, explica que para la autoridad fiscal se considera que los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, derivado de una interpretación jurídica.

Las resoluciones correspondientes al artículo 34 que son favorables a los contribuyentes y que derivan de consultas “reales y concretas” se empezaron a publicar en la web del SAT en el 2008 y permiten revisar el archivo a partir del 2001.²⁸⁷ Estas resoluciones aclaran las dudas de los contribuyentes sobre el pago correcto de impuestos, por ejemplo, el concesionario de un pozo de agua solicitó que se le ratifique el criterio si debe cobrar o no en la facturación el IVA por la venta de agua en pipas de 8,000 litros o si debe aplicar la tasa del 0%; la resolución de la autoridad fiscal le confirmó que debe aplicar la tasa del 0% del impuesto al valor agregado y fundamentó conforme a derecho.

Vale la pena anotar que las resoluciones que manda hacer públicas el artículo 33, inciso g) del CFF que establecen disposi-

²⁸⁶ Véase http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/criterios_normativos/default.asp, consultada en octubre de 2009.

²⁸⁷ Véase http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/Resoluciones_Favorables/, consultada en octubre de 2009.

ciones de carácter general, que se refieren a la miscelánea fiscal, hasta el cierre de este libro no habían sido publicadas.

Ahora bien, una tendencia creciente en la APF es usar políticas de transparencia focalizada, donde vale traer a colación que Fernando Castromil²⁸⁸ ha indicado que el contenido de los deberes de información se concreta en la comunicación que debe hacerse a la Hacienda Pública de determinados datos de trascendencia tributaria de terceros, de los que se haya tenido en conocimiento precisamente por las relaciones personales, empresariales o profesionales mantenidas con dichos terceros. Para Anchor Fung, la transparencia focalizada, como política de información proactiva donde se revelan ciertos datos para generar ciertos resultados, puede brindar confianza y seguridad en el entorno.²⁸⁹ Así, existen políticas en algunos países donde se revelan las listas de los deudores del fisco con la intención de esperar que los aludidos acudan a cumplir con su obligación; los créditos otorgados y sus deudores; o, las empresas y personas físicas dadas de alta en la hacienda para poder detectar facturas falsas y fraudes. Consideramos que estas políticas podrían resolver problemas muy concretos a través de la transparencia focalizada y dar certidumbre al contribuyente. Aquí podrían ser publicadas estadísticas y datos muy específicos para obtener un resultado social relevante, como es fortalecer la cultura del pago de impuestos, generar confianza en los sectores empresariales, contribuir a crear escenarios de competitividad, por mencionar algunas ideas.

²⁸⁸ Castromil, Fernando, *op. cit.*, p. 1.

²⁸⁹ Fung, Anchor, Graham, Mary y Weil, David, *Full Disclosure. The perils and promise of transparency*, Estados Unidos, Cambridge University Press, 2007.

III. CONFIGURACIÓN DEL SECRETO FISCAL

1. *Derechos que preserva el secreto fiscal*

Este acometido no es nada fácil, y parte de la contrariedad es que entre los expertos de los ramos que se mezclan tampoco existe consenso. Algunas corrientes doctrinales consideran que el secreto fiscal no protege ningún derecho, mientras otras, argumentan que la protección versa sobre el derecho a la intimidad, reconduciéndola hacia la vida privada del contribuyente. Una tercera postura se cuestiona si en realidad únicamente se protegen datos personales, y como tal, entonces no cabría la protección de los datos de las personas morales. Lo anterior, deja en el panorama que nos encontramos con posturas muy disímolas, lo cual significa, que no estamos ante un plano maniqueísta, sino que esta variedad de opiniones deriva por una parte, de la tradición tributaria de identificar secreto fiscal con derecho a la intimidad; por otra, del nuevo paradigma que ha creado el derecho al acceso a la información y toda la parafernalia que gira en torno a ello; y por último, la práctica litigiosa en México hace presumir que el secreto fiscal responde a intereses meramente económicos.

Ante esta situación, un gran desafío es la realización de estudios prolijos en la doctrina y en la jurisprudencia, que permitan discernir con claridad cuáles son los derechos fundamentales que se protegen o se excluyen del secreto tributario. Aquí nos interesa aclarar el problema jurídico que se presenta en el campo.

La reserva fiscal se ha invocado para diferentes motivos: *a)* para reservar información que contiene datos de las personas morales derivadas de las obligaciones de contribución; *b)* para reservar información que contiene datos personales (de personas físicas). En el supuesto *a)*, consideramos que se debe aplicar el

régimen jurídico vigente de la protección de datos personales, pero con cierta cautela.²⁹⁰

Cabe decir que en México, la escueta protección de los datos personales no ha proveído una categorización de los ámbitos de la vida privada, como los datos económicos. Esto es, para la LFTAIPG toda concretización de la intimidad de las personas es considerada como *confidencial* y recibe el mismo tratamiento jurídico. Afortunadamente, es en la práctica jurisprudencial —donde los derechos y valores supremos entran en colisión— que el régimen ha marcado algunas diferencias sustanciales en la vida privada y ha subrayado la relevancia de los datos de acuerdo con su materia, como los datos contables a los que ya nos referimos en el caso mexicano y el español.

Los datos fiscales de individuos pudieran hacerse públicos ante un caso de interés general, como lo es el conocer si cierta persona ha cometido fraude, acto que daña el patrimonio nacional y que es importante llevar a la luz pública. Empero, el equilibrio entre el derecho a los datos personales y el interés público representa un desafío para la jurisprudencia, donde lo que se encuentra en la balanza es el derecho a la vida privada y el derecho a la información del interés general cuando se trata de hacer públicos los datos personales de cierto individuo. Así pues, la reserva de los datos personales debe desaparecer mediante una prueba de interés público que no ha sido configurada en la norma vigente.

Ahora bien, el supuesto de reserva *b)* de las personas morales es aún más complejo. ¿Qué derechos puede tutelar esta reserva? Para Ernesto Revilla, principalmente se tutelan los derechos de competencia de las empresas.²⁹¹ Conocer las bases imponibles, las utilidades y erogaciones de una compañía, por mencionar algunos datos, es información que de circular abiertamente provocaría que otras empresas buscaran clonar los casos de éxito;

²⁹⁰ Aunque a nivel estatal existen leyes específicas para los datos personales, en la Federación las iniciativas de ley no han prosperado hasta el año 2009.

²⁹¹ Comentado durante el Grupo de Discusión realizado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 14 de mayo de 2009.

obtener información para desprestigiar a la competencia; cuestionar el derecho de autodeterminación de cada empresa; entre otras consecuencias no benéficas para las personas morales que en conjunto afectaría su eficiencia y competencia económica. Se trata de personas privadas que rinden cuentas ante el fisco y que éste tiene las facultades de perseguir los delitos en caso de infracción. Así, la reserva fiscal se abre solamente en casos donde versa dicha demanda de incumplimiento por el mecanismo del levantamiento del velo que hemos venido aludiendo. La pregunta obligada en este campo es ¿porqué interesaría abrir la información de relevancia tributaria de las personas morales? ¿cómo puede ponderarse ese interés con el derecho comercial y de competencia empresarial? Finalmente, existen pocos casos donde pudiera demostrarse un interés general, fuera del escrutinio jurisdiccional. Piénsese por ejemplo en un interés social por conocer si las empresas dentro del grupo de los grandes contribuyentes efectivamente pagan impuestos proporcionales a su capacidad contributiva. Para estos casos, como explicamos en el siguiente apartado, deberían existir mecanismos específicos que protejan los derechos de competencia pero que evidencien el incumplimiento de la ley, así como el daño al erario público.

2. *¿En qué casos debe operar la apertura del secreto fiscal?*

A estas alturas vale recordar ciertos supuestos que se han tomado para tratar el tema de la apertura fiscal. Primero, que existe una heterogeneidad en el régimen fiscal y en el régimen del derecho de acceso a la información sobre la reserva, ya que tanto la *reserva* de los datos como la *confidencialidad* de los mismos tienen consecuencias jurídicas distintas, responden a intereses diversos y desencadenan doctrinas distintas; por ejemplo el periodo de reserva varía, o la viabilidad de pruebas de interés público o de daño. Segundo, la confidencialidad en el régimen fiscal es *absoluta*, mientras que en el de acceso a la información es *relativa*, pues existen versiones públicas donde los datos pueden des-

agregarse para no hacer identificable a la persona física. Tercero, tanto abrir como reservar los datos tiene consecuencias positivas como negativas, por lo que se debe actuar de manera casuística, fundada y motivada en derecho.

Ante esta propuesta gradual de apertura de los datos de los contribuyentes, o bien, de la reclasificación de los datos personales contenidos en el secreto fiscal como datos confidenciales, cabría preguntarse, ¿cuál sería el mejor canal para realizar dichas categorías o reclasificaciones? Ante esta cuestión, se plantean dos posibilidades, que se realice *ope legis*, es decir, mediante mandamiento legislativo, en el que el legislador motive suficientemente esta reclasificación. O bien, a través de interpretación jurisdiccional, y que sea el juez el que aplique el control de proporcionalidad²⁹² de

²⁹² La Corte Europea de Derechos Humanos aplica el principio de proporcionalidad de acuerdo con la Convención Europea de Derechos Sustantivos (The Substantive Rights of the European Convention), consagrado en los artículos 8-11: “Only permit interferences with the substantive rights to the extent that they are *necessary in a democratic society* in pursuit of particular legitimate aims. The concept of proportionality is also fundamental constituent element of other Convention rights, such as prohibition of discrimination (article 14), the right to peaceful enjoyment of possessions (article 1 of Protocol no. 1), the right to free elections (article 3 of Protocol no.1) and freedom of movement (article 2 of Protocol no. 4). The principle of proportionality requires there to be a pressing social need for the measure or interference in question and also that it is proportionate to the aim being pursued. In assessing the proportionality of a particular measure, the Court will consider whether there is an alternative means of protecting the relevant public interest without an interference at all, or by means which are less intrusive. The Court will assess whether the reasons for the interference are *relevant* and *sufficient* to justify it. It is a further requirement that the decision-making process leading to the measure of interference should be fair. The existence of effective controls on measures taken by the authorities is also a relevant factor in assessing proportionality”.

“In assessing proportionality, the state is allowed and certain discretion or *margin of appreciation*... The Court will apply the *margin of appreciation* concept: that state authorities are in principle in a better position to give an opinion on the necessity of a restriction. In addition to its application within the concept of proportionality in articles 8-11, the margin of appreciation is also relevant in other contexts, for example, to article 5 (*e. g.* in deciding whether an individual should be detained as being of *unsound mind*) (see, *e. g.* *Luberti vs. Italy*,

la medida empleada por el legislador, esto es, si fue idónea la clasificación, necesaria y proporcional al fin que se persigue.²⁹³

A continuación se plantean pues, algunos principios en los que consideramos que debe operar la apertura de la información resguardada por el secreto fiscal. Para estos efectos, incorporamos elementos del derecho comparado y de la práctica del ejercicio del derecho de acceso a la información para ilustrar dichos principios.

Series A, no. 75,23.2.84, (1984) 6 EHRR 440, para. 27); article 6 (*e. g.* considering limitations on the right of access to court) (See, *e. g.* *Osman vs. UK*, no. 23452/94, 28.2.98 (2000) 29 EHRR, para. 147); article 14 (in assessing to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment in law) (See, *e. g.* *Petrovic vs. Austria*, no. 20458/92, 27.3.98 (2001) 33 EHRR, para. 38); article 15 (in assessing the existence of a public emergency), article 1 of Protocol no. 1 (*e. g.* in considering the extent of the right of the authorities to enforce law so as to control the use of property) (See, *e. g.* *Chassagnou and others vs. France*, nos. 25088/95 and 29443/95, 29.4.99, (2000) 29 EHRR 615, para. 75); and article 3 of Protocol no. 1 (*e. g.* in assessing limitations on the right to vote an stand for elections)”.

“Depending upon the context, the breadth of the state’s margin of appreciation will vary. For example, the state has a wide margin of appreciation in relation to the justification for interferences with property (under article 1 of Protocol no.1) and in assessing the existence of a public emergency (under article 15), but it is narrow in respect of steps taken to maintain the authority and impartiality of the judiciary (under article 10)”. Leach, Philip, *op. cit.*, pp. 163 y 164.

²⁹³ Como ya hemos hecho referencia en la anterior cita a pie de página, la Corte Europea de Derechos Humanos ha restringido algún derecho humano cuando aplica el control de proporcionalidad, en el que hace un balance entre el interés general de la comunidad y el particular, y tenemos múltiples ejemplos en el tema de la protección de la vida privada frente al derecho de la libertad de expresión. De cualquier manera, el balance de los derechos debe verse a través de la Convención, por ejemplo, las circunstancias que se establecen en el artículo 2o. sobre la privación de las posesiones de un particular cuando prevalece el interés público, de acuerdo con el artículo 1o. del Protocolo no. 1. Leach, Philip, *op. cit.*, pp. 167.

A. La apertura absoluta del secreto fiscal de personas físicas genera vulneración a los derechos de la intimidad

Resulta obvio que los datos personales son confidenciales y así lo reconoce la LFTAIPG. La información confidencial, en el marco del derecho de acceso a la información pública en México, implica que la negativa de acceso debe ser fundada y motivada, y cualquier forma de vulneración al acceso debe ser justificada.

El resguardo consiste en brindar acceso restringido a estos datos al particular que acredite interés jurídico y revelarlos a terceros bajo su consentimiento expreso. En tales datos se contiene información sobre el estado civil de una persona, su registro federal de contribuyentes, declaraciones de impuestos, clave única de identificación tributaria, patrones de consumo y gastos que realiza una persona en el uso de sus valores patrimoniales. Para Pierini y Lorences, el acceso público a los datos sobre declaraciones patrimoniales, tributarias y financieras puede generar en las personas un estado de indefensión y vulnerabilidad, y significar una situación de peligro para ellas o sus familias. Por ello, y cuando su publicidad no esté debidamente acreditada, deberá ser objeto de consulta exclusiva del interesado.²⁹⁴

Asimismo, con la apertura de los datos personales sin el consentimiento expreso del interesado se violaría la protección de datos personales por virtud de los artículos 6o. y 16 constitucionales. Entonces cabe preguntarse, ¿hasta dónde se podría saber de un sujeto con la información fiscal y para qué causas?

Una postura conservadora indicaría que la información fiscal prácticamente es una radiografía del quehacer económico de los contribuyentes, en términos más coloquiales, es dar entrada a cualquier persona hasta la cocina, y por lo tanto, vulnera el derecho fundamental a la intimidad. En esta corriente se piensa que no existe interés alguno para conocer los datos de los contri-

²⁹⁴ Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 176.

buyentes y hay un temor sobre el uso de estos datos en contra de la seguridad del contribuyente.

Frente a esta posición, otra liberal argumentaría que de la composición de la declaración fiscal anual, no se revela en su totalidad el patrimonio del contribuyente, sino únicamente los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal anterior, con sus respectivas deducciones. En este enfoque, 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.

B. La apertura relativa en forma casuística no genera confrontación con el derecho de la intimidad, sin embargo, permite a la sociedad verificar el cumplimiento de la obligación tributaria y la verificación de la autoridad

Por secreto fiscal se impone la obligación de guardar absoluta reserva de las declaraciones, de los datos suministrados de los contribuyentes y de los terceros relacionados. Sin embargo, creemos que esta obligación debe atenuarse y aquí cabría una primera propuesta de nuestro estudio.

Consideramos que por una parte se guarde absoluta reserva respecto de los datos personales como el nombre y el domicilio, considerándose como confidenciales tanto en el CFF como en la LFTAIPG. Por otra parte, que la reserva sea relativa en los datos

contables que forman parte de la capacidad contributiva del contribuyente, y puedan darse a conocer porque tienen naturaleza pública, debido a que derivan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, puesto que es el derecho de todo ciudadano saber si otros contribuyentes pagan conforme a su real capacidad contributiva.²⁹⁵

En la experiencia comparada, la reserva fiscal absoluta se encuentra presente. En Perú, el Código Tributario, artículo 85 establece que “las declaraciones o informes que la administración tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio de los deudores tributarios y de terceros, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para los fines propios de la Administración”.²⁹⁶ En Argentina, los artículos 101 y 101 bis de la Ley 11.683 de Procedimientos Fiscales señalan:

Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten a la Dirección General y los juicios de demanda contenciosa, en cuanto consiguen aquellas informaciones, son secretos... Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Dirección General, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aún a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Ahora bien, la reserva relativa opera ya en México, incluso en el secreto bancario. Para Méjlan, en México se abre el secre-

²⁹⁵ Conviene recordar que en todo caso la finalidad con la que fueron recabados los datos patrimoniales del contribuyente reflejados en las contribuciones, es recaudatoria. Es decir, llegan a manos de las autoridades fiscales con un único propósito constitucional, “el deber de contribuir a los gastos públicos”. Revelar parcialmente datos contables de los contribuyentes puede contribuir a generar un ambiente de confianza entre éstos y las autoridades fiscales, y repercutir en un mejor nivel de recaudación.

²⁹⁶ Luque Rázuri, Martín, *op. cit.*, p. 181.

to bancario en los casos cuando: *a)* el cliente lo autoriza; *b)* una autoridad del Estado lo ordena versando la litis sobre asuntos económicos manejados por la banca y pertenecientes a la contraparte en el procedimiento jurisdiccional respectivo; *c)* en procedimientos federales de investigación de delitos; *d)* en los casos en que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (hasta 1995 denominada Comisión Nacional Bancaria y de Seguros) acepte la solicitud de las autoridades hacendarias federales para efectos fiscales, y *e)* en casos de representación legal.²⁹⁷

La reserva fiscal relativa por casos aquí planteada 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 justifica plenamente que se conozca de forma cabal por todos los contribuyentes el delito o la infracción tributaria mediante los documentos oficiales. Empero, conscientes del desafío que esta reserva relativa plantea, desarrollamos algunos ejemplos en el siguiente apartado.

C. La apertura absoluta del secreto fiscal de personas morales genera vulneración a los derechos de competencia entre otros

Como ya hemos mencionado, la apertura de datos de personas morales en México, dado que la legislación vigente sólo protege datos de personas físicas, tendría que hacerse mediante el me-

²⁹⁷ Méjan C., Luis Manuel, *El secreto bancario*, op. cit., p. 111.

canismo del levantamiento del velo y solamente en casos donde existe demanda jurisdiccional que lo sustente. Valga solamente argumentar en esta parte, que en este tipo de reserva absoluta, se protegen no solamente intereses de competencia económica y comercial, sino también de secreto industrial. Piénsese en empresas cuya información fiscal contiene datos industriales sobre la autenticidad de sus productos o servicios, su producción, *know how*, o *modus operandi*.

Esta apertura también trae a colación el debate sobre si las empresas privadas deben ser sujetas al escrutinio social, esto es, si el derecho de acceso a la información debe ser garantizado también en el sector privado.²⁹⁸ Este debate no es nuevo y si bien existen voces que se encuentran en favor de la apertura en entes privados, la experiencia legislativa comparada demuestra que solamente en un país del mundo ocurre así: Sudáfrica. Aunque la ley de acceso a la información sudafricana ha tenido una historia de omisión por parte de las autoridades encargadas de implementarla, sólo garantiza el acceso a la información en manos de privados cuando exista una probable afectación a terceros.²⁹⁹ En todo caso, no es la intención de este libro provocar un debate sobre si los privados deben abrirse al escrutinio social o no, sino simplemente aludir a los mecanismos de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias a través de la información que detenta el fisco.

3. ¿Cómo debe darse la apertura?

La apertura relativa casuística de los datos contables de los contribuyentes podría articularse, a nuestro entender de diversas maneras, a saber:

²⁹⁸ El debate en México se recupera en Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, *op. cit.*

²⁹⁹ Mendel, Toby, *Freedom of Information. A comparative legal survey*, UNESCO, París, 2008, p. 95.

- a) Por magisterio de una ley, es decir, tanto en la LFTAIPG como las leyes específicas. En este supuesto caben las versiones públicas y la desagregación de datos, ambas figuras ya existentes en la LFTAIPG.
- b) Por prueba de interés público mediante recurso seguido ante el IFAI.
- c) Control de proporcionalidad mediante autoridad jurisdiccional federal a través del juicio de amparo.

A. *Por magisterio de una ley*

Somos de la opinión que el debate de la apertura debe ir acompañado de aquél de la protección de los derechos. Así, consideramos pertinente que deben desarrollarse reformas a la LFTAIPG que ofrezcan mayor protección a los datos del contribuyente (confidencialidad) y al mismo tiempo, permitan la apertura relativa en casos de interés público sobre datos contables (susceptibles de reserva). Asimismo, 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 mayores esfuerzos por transparentar la información que genera la autoridad fiscal y aquella sobre su desempeño administrativo. En ambas leyes se deberá considerar la debida protección de los datos personales, incluidos los principios de legalidad, seguridad en el resguardo, finalidad, intercambio, etcétera.

Dicho lo anterior, para la forma gradual de apertura de los datos de los contribuyentes, o bien, de la reclasificación de los datos personales contenidos en el secreto fiscal como datos confidenciales, se plantea la posibilidad de que se realice *ope legis*, es decir, mediante mandamiento legislativo, en el que el legislador motive suficientemente esta reclasificación. Lo que se traduce en una exigencia de buenos argumentos para fundar el acto legislativo. De tal manera, que la autoridad tiene libertad para clasificar; sin embargo, no todas las clasificaciones son razonables, y en

tal sentido Pérez Portilla siguiendo a Rey Martínez indica: “una clasificación razonable es aquella que incluye a todas las personas situadas respecto del propósito de la ley. Este propósito puede ser la eliminación de un daño público o la consecución de algún bien público”.³⁰⁰

Mientras tanto estas reformas legislativas avanzan, existen dos mecanismos jurídicos para establecer la reserva relativa y que pueden usarse igualmente para la materia de información de relevancia tributaria; nos referimos a las versiones públicas y desagregación de datos.

Versiones públicas y desagregación de datos

Tratándose de materias que exijan cierta reserva, la publicidad debe hacerse parcialmente, pero en la doctrina no es admisible que se soslaye por completo.³⁰¹ La LFTAIPG prevé las *versiones públicas* como un recurso que puede utilizar la autoridad a quien se le ha solicitado información cuando los documentos contienen datos personales, que puede causar algún daño, o que existe un interés público por reservar (artículo 42 de la LFTAIPG). Esto es, que puede reservar partes del documento y brindar acceso público a otras. Por ejemplo, en la lista de empresas bajo la administración de grandes contribuyentes que fueron sujetas a auditorías fiscales durante cierto año, lo único que se reservaría es el nombre o razón social de las mismas, pero debe ser público el número de empresas y más aún, los resultados de las auditorías reservando datos que pudieran hacer identificable las empresas.

La desagregación de datos consiste en eliminar de un documento aquella información que puede hacer identificable a una persona, como su nombre, domicilio, RFC, etcétera. Lo anterior, cuando existe una solicitud de información donde se manifiesta interés por conocer ciertas partes del documento. Con este meca-

³⁰⁰ Pérez Portilla, *op. cit.*, p. 101.

³⁰¹ Luque Rázuri, Martín, *op. cit.*, p. 127.

nismo es posible producir estadísticas y datos generalizados sobre el estado fiscal de ciertos grupos de personas, pero también sobre el cumplimiento de las obligaciones de verificación de la autoridad fiscal en su práctica cotidiana. Veamos algunos casos de solicitudes en los que operaría la desagregación de datos.

A una solicitud que pida acceso a las liquidaciones de créditos derivadas de auditorías por empresa determinada o los estados de cuenta históricos de créditos de empresas con nombre completo, la respuesta de la autoridad debe desagregar de las liquidaciones o del estado de cuenta de los créditos los datos que hagan identificable a la empresa.

O bien, a una solicitud donde se piden los nombres de las empresas con mayores adeudos fiscales en años pasados y el estado que guardan los procesos para hacer efectivo el cobro, la autoridad puede generar una versión pública haciendo público el número de las empresas con adeudos por año y el estado que guardan los procesos.

Un último ejemplo es una solicitud en donde se pida acceso público a los nombres de los contribuyentes a quienes se les ha condonado el pago de contribuciones y accesorios, así como el monto de la deuda, donde la autoridad podría realizar una relación numérica de estos contribuyentes y los montos.

B. Pruebas de interés público

En cuanto a las pruebas de interés público son mecanismos del derecho comparado útiles para delimitar el alcance de dos o más derechos o intereses en colisión. En México, el único mecanismo legislativo para ponderar derechos sin llegar a constituirse como una prueba es el de daño establecido en el Código Civil, artículo 20:

Quando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si

el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados.

Más que una prueba, es un principio que opera a falta de una ley que dirime los intereses y, sólo entonces, el bien preponderante es “evitar perjuicios” por encima del “interés lucrativo”. Esta herramienta del derecho civil no es la más adecuada para ponderar entre el derecho de acceso a la información, los intereses del fisco en el cumplimiento de sus funciones y los derechos de intimidad y datos personales de las personas, pues estamos ante la materia de derechos fundamentales.

Para Luque Rázuri, la reserva sólo se justifica cuando la divulgación se enfrenta a intereses superiores o igualmente protegidos. Siguiendo el principio de la garantía del derecho de acceso a la información, la carga de la prueba para demostrar que cierta información debe mantenerse en secreto recae en el Estado, pues “no basta que afirme la necesidad del secreto, por razones obvias”. Con esto se pretende evitar que el Estado anteponga intereses privados a los públicos y podría negar información arbitrariamente.³⁰²

En la doctrina del acceso a la información también existen las prueba de daño, que se conforma de tres elementos fundamentales, que son:³⁰³ 1) que la información solicitada se encuentre prevista en alguno de los supuestos de excepción del acceso previstos en la ley; 2) que la revelación de la información puede amenazar efectivamente el interés público protegido por la ley, y 3) que el daño que pudiera producir la revelación de la informa-

³⁰² *Ibidem*, p. 165.

³⁰³ López-Ayllón, Sergio y Posadas, Alejandro, *op. cit.*, pp. 21-65. En dicho artículo, estos autores patentizan la experiencia de Estados Unidos, Irlanda y México sobre el problema técnico para acreditar el daño en el caso de la negativa para otorgar información clasificada como reservada.

ción sea mayor que el interés público de conocer la información de relevancia.³⁰⁴

Atendiendo a la LFTAIPG, la prueba de daño no aplicaría cuando las reservas de información se fundamenten en el artículo 14, que es donde se prevé el secreto fiscal. Empero, el reglamento de la LFTAIPG, en su artículo 27, extiende su aplicación a los artículos 14 y 18, de manera que se aplicaría para el secreto fiscal: Al clasificar expedientes y documentos como reservados o confidenciales, los titulares de las unidades administrativas deberán tomar en consideración el daño que causaría su difusión a los intereses tutelados en los artículos 13, 14 y 18 de la Ley.

Ni la ley ni su reglamento profundizan en los criterios guía para estructurar una prueba de daño. Más tarde, el Pleno del IFAI arrojó luz en la materia en sus Lineamientos Generales para la clasificación y desclasificación de la información. Según los Lineamientos, la prueba de daño únicamente se aplicará en la clasificación de las fracciones establecidas en el artículo 13 de la LFTAIPG, y en el caso de los artículos 14 y 18 “basta con que la misma se encuadre en alguno de los supuestos a que se refieren dichos artículos”.

Cuando se clasifique información en los supuestos del artículo 13, según los lineamientos, se deberán considerar “elementos objetivos que permitan determinar si la difusión de la información causaría un daño presente, probable y específico a los intereses jurídicos tutelados por dicho precepto [octavo]”. Lo anterior significa que el daño debe estar probado en elementos objetivos y cumplir con la condición de ser “presente, probable y específico”.³⁰⁵ Sin embargo, esta prueba que se ha diseñado en los lineamientos del IFAI no necesariamente es aplicable a la materia reservada bajo el secreto fiscal.

³⁰⁴ Villanueva, Ernesto, *Derecho de acceso a la información en el mundo*, México, Miguel Ángel Porrúa, 2006.

³⁰⁵ En la práctica la aplicación de los criterios de argumentación y de la misma prueba ha sido problemática y poco practicada por el IFAI y las entidades. López-Ayllón, Sergio y Posadas, Alejandro, *op. cit.*, pp. 21-65.

Desde la perspectiva expresada en los Lineamientos Generales en comento, si nos ubicamos en el supuesto del artículo 14, fracción II de la LFTAIPG, no es necesario motivar el daño. Aún más, en la LFTAIPG y sus normas derivadas no se ha previsto aún una prueba de interés público para los casos donde, para los efectos de los lineamientos, el daño no debe demostrarse.

Las pruebas de interés público poseen características diferentes a las de daño en la doctrina. Por ejemplo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ocupó una prueba de interés público para entrar en el análisis del caso *Claude Reyes vs. Chile* donde se reconoce que un problema peculiar de las leyes relacionadas con el derecho a la información es la definición de sus límites. Para la Corte, este es un problema de proporcionalidad en el que entra en juego el interés público, para lo cual se requiere que la revelación de la información sea *necesaria*. El *test* para determinar la necesidad en el acceso a la información que el caso concreto planteaba, consistió en *a)* que la información solicitada fuera conducente para conseguir el objetivo; *b)* que se tratara de una de información que proporcionalmente justificara el interés por conocerse ante el interés público, y *c)* que no hubiera otra alternativa para conseguir el objetivo.³⁰⁶

Ahora bien, la información que los contribuyentes entregan al fisco entra en el supuesto de la información clasificada como reservada de acuerdo con la LFTAIPG. Para la reserva de la información, la doctrina ha coincidido en que la información no puede reservarse automáticamente, sino que se tiene que demostrar que la divulgación de ciertos datos causan un daño o perjuicio a las personas; en palabras de López Ayllón, “se requiere de una ponderación de los valores en conflicto para poder determinar de manera cierta que la primera pone en riesgo a la segunda y que por ello procede una reserva temporal del documento”. Los crite-

³⁰⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso *Claude Reyes y otros vs. Chile*, numeral 86, sentencia del 19 de septiembre de 2006.

rios de dicha argumentación se conocen como prueba de interés público.³⁰⁷

Sobre la prueba de interés público encontramos reiteradamente en los votos disidentes emanados del IFAI el argumento de que la prueba de interés público no tiene sustento constitucional. Así se refleja en el recurso de revisión 1760/07 y 1761/07.³⁰⁸ En éste destaca en primer término que la *prueba de interés público*³⁰⁹ no tiene fundamento ni constitucional ni legal tal como se puede advertir del siguiente texto:

Así, la resolución votada por la mayoría del Pleno de este Instituto introdujo como criterio de acceso a la información la llamada ‘prueba de interés público’, el cual no tiene fundamento constitucional ni legal. En realidad, la mención al ‘interés público’ en el artículo 6o. constitucional tiene por efecto limitar el alcance de algunas excepciones de publicidad que prevé la Ley.

En efecto, la legislación mexicana en materia de acceso a la información no contempla el interés público como causal de desclasificación o para entregar la información solicitada a pesar de que esté clasificada, por lo que considero que determinar la naturaleza de cierta información a partir de la existencia de un ‘interés público’ no encuentra sustento en la propia Ley. En cualquier caso, el ejercicio lógico de la valoración del beneficio de la publicidad sobre los daños a los valores tutelados por la Ley, requiere de una demostración objetiva, que aluda a beneficios reales. Por lo tanto, se requiere demostrar el beneficio que significaría la divulgación de la información.³¹⁰

En este esfuerzo, para el caso de la reserva fiscal, consideramos que igualmente deberá ponderarse con el acceso a la infor-

³⁰⁷ López-Ayllón, Sergio y Posadas, Alejandro, *op. cit.*, pp. 21-65.

³⁰⁸ Dependencia o entidad ante la que se presentó la solicitud: Secretaría de Comunicaciones y Transportes; recurrente: Elizabeth Aguirre Martínez; ponente: Alonso Lujambio Irazábal; número de folio de la solicitud: 0000900032607 y 0000900032707.

³⁰⁹ Las cursivas son nuestras.

³¹⁰ Voto particular emitido en el expediente número 1760/07 y 1761/07, p. 1.

mación, el posible interés fiscal, entendido bajo la perspectiva de la hacienda pública como fiduciaria de la comunidad.

En resumidas cuentas, las pruebas de daño y de interés público son un tema de estándares que pueden estar definidos en la ley y no de requisitos o mandatos rígidos para poder balancear casuísticamente los derechos en cuestión. Y aunque el actual marco jurídico no es capaz de garantizar ambas pruebas a cabalidad, aún queda por aplicarse el control de proporcionalidad constitucional.

C. Control de proporcionalidad

Ante la pugna de los derechos fundamentales ya Carpizo anunciaba la teoría de la armonización de los derechos fundamentales,³¹¹ sin embargo, ante esta postura en el derecho germánico³¹² se engendró el control de proporcionalidad aplicable cuando existía conflictividad entre dos derechos fundamentales.

Es así, que para valorar la intervención de un acto de autoridad ya sea legislativo o administrativo, sobre la vulneración de cualquiera de los derechos fundamentales, por decir, el derecho al acceso de la información tributaria y el derecho a la intimidad patrimonial, resulta recomendable analizar esta intromisión

³¹¹ Carpizo manifiesta que se trata únicamente de “armonización de derechos”, los cuales se encuentran en la misma jerarquía, y en el caso concreto el juez decidirá el precepto constitucional aplicable. A su vez manifiesta que los derechos humanos a la intimidad y a la información deben coexistir para fortalecer la dignidad humana. Carpizo, Jorge, *Nuevos estudios constitucionales*, México, Porrúa, 2000, pp. 239 y 241.

³¹² Nace precisamente bajo el régimen de interferencias que sufren los derechos fundamentales, y que apareció en la jurisprudencia de la Corte Constitucional Alemana en una decisión de 1958 concerniente a la constitucionalidad de una ley bávara que reglamentaba de manera restrictiva las condiciones de implantación de las farmacias en detrimento de la libertad de profesión protegida dentro del artículo 12 de la Ley Fundamental (VBerfGE 7, 377, Pharmacies (Apotheken-Urteil), 11 juin 1958) citado por Capitant, David, *Les effets juridiques des droits fondamentaux en Allemangne*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2001, pp. 158 y ss (traducción libre).

a través del control de proporcionalidad.³¹³ De acuerdo con David Capitant el principio de proporcionalidad se encuentra como un mecanismo de protección de los derechos fundamentales, que permite asegurar la garantía optima dentro del sacrificio de los derechos individuales en donde debe prevalecer el interés general necesario a la cohesión social.³¹⁴

Tratándose de información pública y de particulares, el primer fundamento para el secreto sólo puede obedecer a razones de interés también público. El mismo argumento que justifica la transparencia puede también justificar la reserva, cuando la divulgación puede contradecir los fines mismos que la justifican.³¹⁵ Para Lasswell, “todo interés público requiere de una formulación sensata de su contenido, en función de consecuencias de valor, que se buscan desde el punto de vista del procedimiento de acuerdo con prácticas especializadas para las resoluciones inclusivas necesarias para dar efecto al contenido formulado”.³¹⁶

Admitimos sin embargo, que son los sistemas jurídicos nacionales por medio de la interpretación de los derechos fundamentales que a través del tiempo reubican las escalas de valores que simboliza el llamado *interés público*, y que varía de país en país.³¹⁷ Por lo que el interés público “necesita constantemente de una definición y evaluación en un reajuste interminable”³¹⁸

³¹³ Como ya hemos hecho referencia, la Corte Europea de Derechos Humanos ha restringido algún derecho humano cuando aplica el control de proporcionalidad, en el que hace un balance entre el interés general de la comunidad y el particular, y tenemos múltiples ejemplos en el tema de la protección de la vida privada frente al derecho de la libertad de expresión. De cualquier manera, el balance de los derechos debe verse a través de la Convención, por ejemplo, las circunstancias que se establecen en el artículo 2o. sobre la privación de las posesiones de un particular cuando prevalece el interés público, de acuerdo con el artículo 1o. del Protocolo no. 1. Leach, Philip, *op. cit.*, p. 167.

³¹⁴ Capitant, David, *op. cit.*, p. 163 (traducción libre).

³¹⁵ Luque Rázuri, Martín, *op. cit.*, p. 157.

³¹⁶ Lasswell, Harold D., *op. cit.*, p. 90.

³¹⁷ Fiedmann, W., *op. cit.*, p. 96.

³¹⁸ *Ibidem*, p. 100.

que se lleva a cabo mediante el debate público (universidades, medios de comunicación, etcétera) y jurisdiccionalmente a través de las pruebas de interés público. En ello, diversos autores coinciden en el papel del “erudito” para ponderar los valores en tándem.

En el caso de la ponderación que tendría que realizar el juzgador, debe ser realizada bajo la definición de Alexy como la optimización de principios contrapuestos, la cual puede ser desintegrada en tres fases: “la primera establece los grados de insatisfacción de un principio; la segunda establece la importancia de satisfacer un principio opuesto, y la tercera se establece si la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio”.³¹⁹

Es así, que dentro de la dogmática constitucional mexicana Sánchez Gil siguiendo a Alexy³²⁰ indica que para calificar la intervención legislativa en algún derecho fundamental es necesario el estudio de tres subprincipios que integran al principio de proporcionalidad, los cuales son: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto (ponderación). Este autor también da cuenta que se ha discrepado que estos sean subprincipios de la proporcionalidad *lato sensu*, y afirmado que esta última en realidad se trata de una mera yuxtaposición de principios diversos, pero que en su favor debe decirse que cada uno de ellos representa un aspecto especial de la proporcionalidad, de una justa medida entre objetos diversos.³²¹

Este jurista define así los tres subprincipios, el referido a la idoneidad, indica que se desenvuelve en dos vertientes para de-

³¹⁹ Vázquez, Rodolfo, presentación del libro *Jueces y ponderación argumentativa*, de Ibáñez Perfecto, Andrés y Alexy, Robert, México, UNAM, Instituto de investigaciones Jurídicas, 2006, pp. IX y X.

³²⁰ Alexy, Robert, “Ponderación, control de constitucionalidad y representación”, en Ibáñez Perfecto, Andrés y Alexy, Robert, *Jueces y ponderación argumentativa*, *op. cit.*, p. 2.

³²¹ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2007, p. 38.

terminar la licitud de una intervención en un derecho fundamental: “1) aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo, y 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella su consecuencia natural”.³²² El subprincipio de necesidad implica que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin a aquéllos que se intenta oponer, porque: 1) es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado, o 2) no existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afectan el derecho intervenido en una medida mayor.³²³ Al respecto, en nuestra investigación deberemos plantearnos la siguiente pregunta: ¿cuál sería la intensidad de la necesidad? Es decir, cuando un juzgador analice este subprincipio deberá explorar la intensidad con la que debe justificarse o manifestarse la necesidad de la medida legislativa o acto administrativo.

¿Para qué casos debe operar entonces el control de proporcionalidad? Para Lina Ornelas, no necesariamente se aplicaría a los casos donde se puedan hacer versiones públicas o desagregar la información, figuras ambas ya comentadas líneas arriba.³²⁴ Más bien, para casos donde se requiera demostrar que conocer cierta información de los contribuyentes, como por ejemplo, la lista de los morosos, es de interés público en tanto están causando un daño al erario público.

Hay aquí un punto importante que retomar del fiscalista Manuel Tron, y que es que la apertura tributaria depende de un pacto social entre ciudadanos, medios de comunicación y autoridades. Son pocos los países que permiten conocer los datos contables de los contribuyentes (como Noruega y Finlandia), y en México

³²² *Ibidem*, p. 40.

³²³ *Ibidem*, p. 45.

³²⁴ Comentado durante el Grupo de Discusión realizado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 14 de mayo de 2009.

se cree que existen otros presupuestos que cumplir antes, pues podría causarse un perjuicio a la seguridad personal del individuo.³²⁵ Sin embargo, existen sistemas acaso más moderados que el mexicano. Por ejemplo, en Argentina el Decreto no. 606 del 4 de julio de 1999 incorporó al cuarto párrafo del artículo 101 de la ley 11,683:

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

Además, el artículo 101 bis aclara:

El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias sobre activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente *la nómina de los responsables* de los mismos, indicando en cada *caso los conceptos e ingreso que hubieran satisfecho respecto* de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1o. de enero de 1991.

En México, se debe señalar que la información tributaria clasificada como reservada es reservada para los ciudadanos, no así para las autoridades judiciales del orden penal, las hacendarias, los tribunales por concepto de pensiones alimenticias, las autori-

³²⁵ Tron, Manuel E., *Tron Abogados*, Presidente de la International Fiscal Association (IFA), en entrevista personal, 17 de octubre de 2008.

dades fiscales de otros países cuando existe acuerdo de intercambio recíproco de información, y a las sociedades de información crediticia. Y este último supuesto es de llamar la atención en virtud de que estas sociedades no son autoridades,³²⁶ y sin embargo, tienen un trato diferenciado respecto de los ciudadanos, solicitantes de información o contribuyentes.

Es decir, el secreto fiscal, clasificado como información reservada, no obstante que es información reservada para los ciudadanos, solicitantes de la información y contribuyentes, no lo es para las autoridades, y suponemos que esta diferencia de trato que se da entre autoridades y administrados deviene de la añeja idea de potestad de *imperium* del Estado,³²⁷ donde existe una evidente

³²⁶ De acuerdo con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, en el artículo 5o. sanciona lo siguiente: “La prestación de servicios consistentes en la recopilación, manejo y entrega o envío de información relativa al historial crediticio de personas físicas y morales, así como a operaciones crediticias y otras de naturaleza análoga que éstas mantengan con Entidades Financieras y Empresas Comerciales, sólo podrá llevarse a cabo por Sociedades que obtengan la autorización a que se refiere el artículo 6o. de la presente ley”. Además, para constituirse y operar como sociedad de información crediticia, de conformidad con el artículo 6o., se requerirá autorización del Gobierno Federal, la cual otorga la SHCP, oyendo la opinión del Banco de México y de la Comisión. Por su naturaleza, estas autorizaciones serán intransmisibles. Las sociedades deberán sujetar sus operaciones y actividades a la ley para regularlas y a las disposiciones de carácter general que expida el Banco de México de acuerdo con el artículo 12. Las sociedades de información crediticia son empresas que estandarizan y venden la información crediticia, también son conocidas como “Burós de crédito”. El Banco de México en la décima primera de las Reglas Generales a las que deberán sujetarse las operaciones y actividades de las sociedades de información crediticia y sus usuarios ha autorizado a las SIC a vender reportes de crédito a entidades financieras o empresas que pretenden efectuar ofertas de crédito si obtienen autorización verbal de la persona física y dicha persona proporciona información que sólo ella puede conocer.

³²⁷ En más cualificada doctrina encontramos a Giannini, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, tr. Fernando Saíenz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pp. 41-44; Blumenstein, Ernest, *op. cit.*, p. 1; Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 10; Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, p. 196; Casado Ollero, Gabriel, *op.*

sujeción del administrado ante la autoridad, o porque existe un interés público legítimo predominante donde la información es tratada para los fines que la ley consagra.³²⁸

Por lo tanto, resulta imprescindible que en los posibles juicios de control de proporcionalidad sobre el secreto fiscal se considere esta diferencia de trato donde el secreto es a los ojos de los contribuyentes solamente, puesto que favorecer este principio podría llevar a ocultar ineficiencias o malos manejos del escrutinio público.

Consideramos que el tema está puesto a debate, y que aunque no se puede abrir toda la información del contribuyente a los contribuyentes, sin embargo, como un primer pequeño paso podría abrirse *ope legis* en los supuestos de beneficios fiscales, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, las infracciones y delitos tributarios, así como el sobreseimiento de los delitos tributarios, son áreas donde existen facultades discrecionales de la autoridad hacendaria y que perfectamente podrían quedar sujetas a la supervisión de los ciudadanos contribuyentes.

IV. ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

CON LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DEL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES

La construcción constitucional y legal del derecho de acceso a la información ha sido un esfuerzo que ha tomado muchos años

cit., p. 229. En México bajo esta misma corriente de pensamiento se ubica Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "Capítulo 10, Los sujetos de la potestad de Imposición", *Manual de derecho tributario, op. cit.*, p. 191. En el mismo sentido encontramos el apuntamiento de Martínez Rosaslanda, quien ha indicado que "una de las notas naturales en el Juicio de Nulidad es la desigualdad procesal, a favor de las autoridades, en virtud del interés público que tutelan". Martínez Rosaslanda, Sergio, "Procedibilidad de la demanda y de la contestación en el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *El procedimiento contencioso administrativo, Cuarta Reunión Nacional de Magistrados del T. F. F.*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1995, p. 44.

³²⁸ Debemos este comentario a Lina Gabriela Ornelas.

para la vida política del país. Su novedad implica muchos cambios necesarios a la luz de las bases y principios del derecho y garantía, sobretodo si se busca una meta como la de un Estado democrático.

Siguiendo a Guillermo O'Donnell, Estado es un conjunto de instituciones y de relaciones sociales (sancionadas y respaldadas por el sistema legal del Estado) que normalmente penetra y controla el territorio y los habitantes que ese conjunto pretende delimitar geográficamente. Esas instituciones tienen como último recurso para efectivizar las decisiones que toman, la pretensión de monopolizar la autorización legítima de los medios de coerción física y además pretenden ejercer supremacía en el control de dichos medios. Un Estado que contiene un régimen democrático o *Estado democrático*, es en el que el sistema legal sanciona y respalda los derechos y libertades del régimen democrático y donde las instituciones actúan en dirección a efectivizar e implementar esos derechos. Es un Estado que funge como un ancla indispensable de los derechos de la ciudadanía.³²⁹

En un contexto como este, y para que las instituciones del Estado en efecto garanticen los derechos y las libertades, se requiere que el sistema normativo que legitima al Estado democrático tenga coherencia en la garantía. No podría imaginarse que sólo algunas de las partes del Estado ofrecieran efectiva protección jurídica a los derechos mientras que otras lo hicieran conforme a los estándares decimonónicos. Es así que un desafío más es la armonización de las normas para que ciertamente, en lo que toca al sistema fiscal, se conciba el balance justo entre el derecho de acceso a la información y su principio de la máxima apertura, el derecho a la vida privada de los contribuyentes, el interés público y tributario.

Sin el ánimo de agotar todos los ordenamientos jurídicos que merecen atención y reforma para concordar con el régimen de ac-

³²⁹ O'Donnell, Guillermo, "Algunas reflexiones acerca de la democracia, el Estado y sus múltiples caras", *Revista Reforma y Democracia*, Venezuela, núm. 42, octubre 2008.

ceso a la información y la protección de los datos personales, en donde es evidente que esto debe suceder es por lo menos en tres rubros: en la LFTAI y el CFF, el secreto bancario para fines fiscales y la legislación de las sociedades de información crediticia.

1. *La LFTAIPG y el CFF*

En diversas secciones de este libro hemos dicho que la reserva fiscal no puede, de manera maniquea y absoluta, situarse dentro de las dos categorías de clasificación de la norma del acceso a la información pública. Esto es, no estaríamos a favor de que en una reforma a la LFTAIPG se le colocara al secreto fiscal en los supuestos del artículo 18, que protege información confidencial. Primero, porque dicho supuesto solamente protege los datos de personas físicas y no las morales, lo que causaría mayor conflicto a la autoridad fiscal que debe resguardar, bajo este supuesto, información de ambas personas y no encontraría supuesto normativo en la LFTAIPG para resguardar información sobre las empresas, por ejemplo. Segundo, porque somos de la idea de que la reserva fiscal debe ser relativa y no absoluta, por lo que hemos expuesto que pudiera abrirse en ciertos casos y bajo ciertos mecanismos incompatibles con el régimen de confidencialidad de la LFTAIPG.

Igualmente, sugerimos una reforma al artículo 69 del CFF en materia de secreto fiscal, dado que éste lo considera como información confidencial, contrario a la definición de datos personales prevista en la LFTAIPG (sólo de personas físicas). Así, este precepto normativo debe garantizar la protección de los datos de personas físicas y morales, su manejo, administración y finalidad entre el resto de quienes reciben dichos datos del fisco. Pero también, debe romper con el principio de reserva absoluta que se concretizó en un escenario distinto al que dibuja el derecho de acceso a la información en México.

2. *Secreto bancario para fines fiscales*

El CFF establece obligaciones a las instituciones de crédito que tienen que ver con la prevención de actos ilícitos, el control eficaz de las transacciones bancarias, así como homologar ciertas prácticas bancarias con implicaciones fiscales, tales como: “abonar el importe de los cheques que contengan la expresión para abono en cuenta a la cuenta que se lleve o abra a favor del beneficiario” o “recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.³³⁰

Otras obligaciones en el Código hacia las instituciones crediticias entran dentro del umbral de la información que por secreto bancario las instituciones deben resguardar, como: “proporcionar por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la información de depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto”, o “verificar el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave de registro federal de contribuyentes o la que la sustituya de sus cuentahabientes”. A todas estas obligaciones les corresponde una sanción.

En 1990, año en que estas obligaciones fueron emitidas en el CFF, se hicieron críticas fuertes que postulaban algunos retos. Entre los análisis más elocuentes, José Roldán Xopa escribió que la “nueva normatividad cambia el sentido de las obligaciones creadas, ya que afecta las relaciones: cliente – institución de crédito; institución de crédito – autoridad fiscal (SHCP por conducto de la CNBVV) y en particular autoridad fiscal”.³³¹ Y es que no son iguales las obligaciones mercantiles que las fiscales que surgen de la relación de estos actores.

³³⁰ CFF, artículo 32-B.

³³¹ Roldán Xopa, José, “El secreto bancario para fines fiscales”, *El Foro*, Órgano de la Barra Mexicana de Abogados, México, octava época, t. III, núm. 4, 1990, pp. 89-95.

Tal y como lo establece la Ley de Instituciones de Crédito, existen dos excepciones al secreto bancario: *a)* cuando la pidiere la autoridad judicial en virtud de providencia dictada en juicio en el que el titular sea parte o acusado, y *b)* cuando la petición provenga de las autoridades hacendarias federales, por conducto de la CNBVV. A Roldán Xopa le preocupa la afectación del secreto bancario, no necesariamente cuando la CNBVV lo requiere, sino en “la ampliación de los medios control y vigilancia de las actividades de los causantes y de las obligaciones a las instituciones de crédito y estableciendo sanciones a las infracciones, con lo que forzosamente se convierte a los bancos en auxiliares del fisco”.³³²

Si bien el secreto bancario está constituido como una protección en favor del particular y garantizando su derecho constitucional a la vida privada, este principio se modula en la obligación de entregar información al fisco por un interés público.

La finalidad que la autoridad fiscal busca con la petición de información, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, a la institución de crédito, es la de tener conocimiento de actos u operaciones de los causantes. La finalidad se realiza con la sola recepción de la información, independientemente de los actos subsecuentes o de los efectos que se desprendan de la misma.³³³

Y es que en la práctica, el procedimiento para cumplir con los requerimientos de la autoridad fiscal carece de los procedimientos acordes a la afectación que se hace del secreto bancario.

Simplemente piénsese en que el acto de la autoridad puede “carecer de motivación, fundamentación o éstas pueden ser indebidas, o bien la solicitud puede ser imprecisa; la información proporcionada por el banco puede ser incorrecta, incompleta o exceder la requerida”.³³⁴ Así, en materia de protección a los da-

³³² *Idem.*

³³³ *Idem.*

³³⁴ *Idem.*

tos de contribuyentes, existe la posibilidad de acarrear posibles daños o afectaciones al derecho a la vida privada de los clientes; para Roldán Xopa “la afectación del derecho debe respetar las garantías constitucionales, como presupuesto mínimo para hacer posible el acceso a los medios de justiciabilidad de los actos administrativos”.³³⁵

Otro problema grave es que en la práctica, la respuesta de la institución de crédito a la CNBV no se notifica al afectado sino hasta cuando la operación secreta de la transmisión de datos personales se ha consumado. En esto el sujeto de la información es quien queda en situación de indefensión en la que su derecho al secreto bancario secretamente es violado, o que los datos sean imprecisos, lo que Roldán Xopa califica como una inconstitucionalidad dentro de la Ley de Instituciones de Crédito y en el CFF. Lo mínimo que se debe garantizar en estos procedimientos es:

- a) Que la información sea solicitada por autoridad fiscal competente y que sea requerida por conducto de la CNBV;
- b) Que la petición se encuentre debidamente fundada y motivada;
- c) Que la petición contenga con precisión los datos requeridos;
- d) Que la información proporcionada no sea incorrecta, insuficiente o en exceso, y
- e) Que sea proporcionada por conducto de la Comisión Nacional Bancaria.³³⁶

En suma, que se garanticen la debida protección de los datos personales y sus principios normativos para el sujeto de la información. Esto se logra homologando dichos principios establecidos en la LFTAIPG y los criterios de protección de datos emitidos por el IFAI, y las normas que rigen el actuar de las instituciones financieras, de la CNBV y de la autoridad fiscal.

³³⁵ *Idem.*

³³⁶ *Idem.*

3. *Sociedades de información crediticia*

La Ley que Regula a las Sociedades de Información Crediticia establece el Buró de Crédito. Los llamados burós de crédito existen en muchos países y su función es realmente elemental: sin ellos las instituciones financieras no tendrían bases para otorgar y cobrar créditos a personas en relación con su capacidad económica real. En México, para Morales Castro, fueron creados a raíz de la crisis bancaria de 1994 y permiten conocer el historial crediticio de quienes tengan acceso al crédito o quieran tenerlo, y darle garantías y derechos a los usuarios y clientes de los mismos.³³⁷ Así que su finalidad es proteger una situación financiera del Estado en un ambiente de confianza entre las instituciones crediticias y los potenciales acreedores. Por ley, los burós de crédito protegen el secreto bancario pero no así el secreto fiscal.

Los clientes del Buró de Crédito son los bancos, empresas comerciales, empresas de tarjetas de servicios, hipotecarias, inmobiliarias, empresas automotrices, empresas de comunicación, arrendadoras, uniones de crédito, afanzadoras, Sófoles, empresas de factoraje. A todos ellos ofrece diversos servicios, entre los que se encuentran el del reporte fiscal. Se trata del historial crediticio de persona física, persona física con actividad empresarial o moral, que permite a los otorgantes de crédito conocer objetivamente el comportamiento de pagos para evaluar el nivel de riesgo que presenta el sujeto investigado. Esto incluye: el RFC, nombre, domicilio, teléfono, datos de empleo, etcétera; información detallada de los créditos bancarios, y no bancarios, abiertos y cerrados; historial de pago de los últimos 24 meses de cada crédito.³³⁸

También ofrece el servicio de monitoreo de datos generales, cuyos usos son los de recuperación de cartera, localización de

³³⁷ Morales Castro, Arturo, “El secreto bancario y la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia”, *Nuevo Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable-Financiero*, México, núm. 355, junio de 2004, pp. 71-80.

³³⁸ *Idem*.

deudores, completar expedientes de clientes, normalizar bases de datos, reactivación de cartera.³³⁹ Cabe mencionar que aquellas personas que por alguna situación, hayan incumplido con cualquier pago de su crédito, podrán enfrentar dificultades para poder obtener un crédito en un futuro, pues su reporte de crédito queda asentado en su historial.³⁴⁰ Las sociedades de crédito son nombradas y monitoreadas por la SHCP, la Conducef y el Banco de México. Están sujetas a la inspección y vigilancia de la Conducef. El Banco de México y la Conducef pueden requerirles información a las sociedades y estadísticas para su difusión.

Algunas ventajas del Buró, a decir de Morales Castro, son: a) la posibilidad de que los consumidores puedan solicitar una vez al año, en forma gratuita y directamente ante el Buró de Crédito, su reporte de crédito; b) confidencialidad del historial crediticio; c) promover en el consumidor la consciencia sobre sus derechos y obligaciones, y d) facilitar el acceso a crédito y servicios. Además, ofrece estadísticas y datos factibles de ser utilizados como herramienta de análisis mercadológico y de riesgos en el mercado crediticio.³⁴¹ Empero, la ley de sociedades crediticias, que prevé el acceso a los datos de las personas con registro en el buró de crédito, establece un procedimiento y acceso no necesariamente acorde con el estándar constitucional de los artículos 6o. y 16, sobre protección de datos personales.

Si bien la LFTAIPG no considera como sujeto obligado a estas instituciones, mediante acuerdo del secretario de Hacienda, reciben datos de los contribuyentes y los utilizan para los fines que desempeñan, mismos que no son los recaudatorios ni los del interés fiscal, sino crediticio. Así pues, La Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia (2002) no define el “secreto fiscal”, sino el “secreto financiero” en los siguientes términos (artículo 2o., fracción XI de la LRSIC):

³³⁹ *Idem.*

³⁴⁰ *Idem.*

³⁴¹ *Idem.*

Artículo 2o., fracción XI. Secreto Financiero, al que se refieren los artículos 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, 192 de la Ley del Mercado de Valores, 55 de la Ley de Sociedades de Inversión y 34 de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como los análogos contenidos en las demás disposiciones legales aplicables.

La autoridad para presentar denuncia ante la violación al secreto financiero en esta materia es la Profeco y la obligación de guardar el secreto respecto de los reportes de crédito se extiende hasta los usuarios que sean empresas comerciales (artículo 29 de la LRSIC).

Así pues, es necesario homologar la ley que rige el comportamiento de estas instituciones para los efectos de la protección de datos personales, pero también para guardar los principios de la reserva fiscal, empezando por el de la finalidad y el de confidencialidad. En esta materia, especialmente nos encontramos que es donde la responsabilidad de guardar la confidencialidad de los datos personales se diluye entre la Profeco y la Conducef, donde ambos tienen facultades para resguardar datos personales financieros y no queda claro en la ley quién es responsable cuando esta protección no se garantiza. Esto nos abre un nuevo panorama a la regulación de los datos personales en manos de más sujetos obligados, justo cuando se trata de información de relevancia tributaria, por lo que el desafío es complejo y con nuevos recovecos que se abren mientras se analiza cada detalle.

FUENTES

1. Bibliografía

- ABRAMOVICH, Victor y COURTIS, Christian, *El acceso a la información como derecho*, Argentina, CELS, 2000, en <http://www.cels.org.ar/home/index.php>, consultado en junio de 2008.
- ADELBERG y BASTÓN, en HAQUE, M. Shamsul, “Relationship between citizenship and public administration: a reconfiguration”, *International Review of Administrative Sciences*, [0020-8523(199909)65:3], London, Sage Publications, vol. 65, 1999.
- AGUILAR, J. I., “Las cuotas del Seguro Social”, *Revista de Investigación Fiscal*, núm. 32, s. a.
- AIZEGAZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 2001.
- ALVARADO ESQUIVEL, M. J., “Las garantías individuales en materia fiscal”, *Revista del Supremo Tribunal de Justicia*, México, abril-junio 1990.
- ÁLVAREZ ARANA, José Federico, “Los sistemas de información. Una herramienta para el ejercicio de la actividad fiscalizadora”, en colaboración administrativa, *Revista Indetec*, núm. 97, noviembre-diciembre 1995.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, A., *Derecho fiscal*, México, Themis, 1986.
- ASOREY O., Rubén, *Protección constitucional de los contribuyentes*, España, Ediciones de la Universidad Católica Argentina, Marcial Pons, 2000.
- BAEZA ALBENDEA, Alberto, CARO CEBRIAN, María José y CARO CEBRIAN, Anibal, “Asistencia al contribuyente, secreto profesio-

- nal y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación”, *Carta Tributaria*, núm. 18, 15 de noviembre de 1988.
- , “Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la Intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (II)”, *Carta Tributaria*, Madrid, núm. 82, 1o. de diciembre de 1988.
- BANISAR, Dave y PRIVACY INTERNATIONAL, *Freedom of information around the world 2006, A global survey of access to government information laws*, Inglaterra, Privacy International, 2006.
- BARROSO ASENJO, P., “Límites constitucionales al derecho de la información”, *Textos de periodismo*, España, Mitre, 1982.
- BAYERTZ, NEWMAN, O’NEILL, en HAQUE, M. Shamsul, “Relationship between Citizenship and Public Administration: a Reconfiguration”, *International Review of Administrative Sciences*, [0020-8523(199909)65:3], London, Sage Publications, vol. 65, 1999.
- BECERRA, Ricardo y LUJAMBIO, Alonso, “¿Por qué constitucionalizar?”, en LÓPEZ-AYLLÓN, Sergio (coord.), *Democracia, transparencia y Constitución. Propuestas para un debate necesario*, México, UNAM-Instituto Federal de Acceso a la Información, 2006.
- BEIGNIER, Bernard, “La protection de la vie privée”, en Remy Cabrillac, Marie-Anne Frison-Roche, (dirs.), *Libertés et droits fondamentaux*, Thierry Revet, París, Dalloz, 2007.
- BELLVER, Ana y KAUFMANN, Daniel, The World Bank, *Transparenting transparency Initial Emprirics and Policy Applications*, Preliminary draft, septiembre 2005, disponible en http://www.worldbank.org/wbi/governance/pdf/Transparenting_Transparency171005.pdf
- BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.
- BOVENS, Mark, *Information Rights: Citizenship in the Information Society*, 10 J. POL. PHIL. 317, 317-41 (2002).

- CABRA DE LUNA, José Manuel, “Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la inspección financiera y tributaria. Acerca de la sentencia del Tribunal Constitucional en el caso Garrido-Falla”, *Impuestos*, Madrid, vol. 4-6, 1985.
- CANGA ARGÜELLES, J., *Suplemento al Diccionario de Hacienda, con aplicación a España*, Madrid, Imprenta de la viuda de Calero, 1840.
- CAPITANT, David, *Les effets juridiques des droits fondamentaux en Allemagne*, París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2001.
- CÁRDENAS ELIZONDO, F., *Introducción al estudio del derecho fiscal*, México, Porrúa, 1992.
- CARPISO, Jorge, “Constitución e información”, en VALADÉS, Diego y CARBONELL, Miguel, *Constitucionalismo iberoamericano del siglo XXI*, México, UNAM-Cámara de Diputados, 2000.
- , *Nuevos estudios constitucionales*, México, Porrúa, 2000.
- , *La Constitución mexicana de 1917*, México, Porrúa, 2002.
- y VILLANUEVA, Ernesto, “El derecho a la información. Propuestas de algunos elementos para su regulación en México”, en VALADÉS, Diego y GUTIÉRREZ RIVAS, Rodrigo, *Derechos humanos. Memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional III*, México, UNAM, 2001.
- CARRANZA TORRES, Luis R., *Hábeas data, La protección jurídica de los datos personales*, Córdoba, Alveroni Ediciones, 2001.
- CARRASCO IRIARTE, H., *Derecho fiscal*, México, Iure, 2003.
- CASADO OLLERO, Gabriel, “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, *A los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2001.
- CASTREJÓN GARCÍA, G. E., *Derecho tributario*, México, Cárdenas Editor, 2002.
- CASTRO, Juventino V., *Garantías y amparo*, México, Porrúa, 1986.
- CASTROMIL, Fernando, “Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero”, *Carta Tributaria*, Madrid, núm. 20, 1o. de febrero de 1986.

- CIFUENTES MUÑOZ, Eduardo, *La eficacia de los derechos fundamentales*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica, núm. 27, 1998.
- CONSTANT, Benjamín, *De la libertad de los antiguos comparada con la de los modernos*, traducción, introducción y notas de María Luisa Sánchez Mejía, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.
- CORTINA GUTIÉRREZ, A., *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Porrúa, 1977.
- , “La equidad y el bienestar en el derecho tributario”, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Primer número extraordinario, 1979.
- CUEVA, A., DE LA, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2003.
- , *Justicia, derecho y tributación*, México, Porrúa, 1989.
- CRUZ PADIAL, Ignacio, *Transparencia fiscal internacional. Régimen general e interrelación con los convenios de doble imposición*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- CHAPMAN, Richard A. y HUNT, Michael, *Open Government. A Study of the Prospects of Open Government within the Limitations of the British Political System*, Nueva York, Croom Helm, 1987.
- CHAPOY BONIFAZ, D. B., *Derecho financiero*, México, McGrawHill, 1997.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente y MERINO JARA, Issac, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la administración tributaria”, *Impuestos*, Madrid, vol. II.
- DUBLÁN, M., *Curso de derecho fiscal, escrito en lecciones diarias*, México, Tipografía de el Siglo XIX, 1898.
- EKMEKDJIAN, Miguel Ángel y CALOGERO, Pizzolo, *Hábeas Data. El derecho a la intimidad frente a la revolución informática*, Buenos Aires, Depalma, 1998.
- ESCOBAR RAMÍREZ, G., *Principios de derecho fiscal*, México, O.G.S. Editores, 2001.

- ESCOBEDO, Juan Francisco, “Movilización de opinión pública en México: el caso del Grupo Oaxaca y la Ley Federal de Acceso a la Información”, *Revista de Derecho Comparado de la Información*, México, núm. 2, julio-diciembre 2003.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, R., *Derecho fiscal*, México, McGrawHill, 1998.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, “El derecho a la privacidad e intimidad”, *Revista Mexicana de Justicia*, México, nueva época, núm. 6, 1999.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, A., *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor y VALENCIA CARMONA, Salvador, *Derecho constitucional mexicano y comparado*, México, Porrúa, 1999.
- FLORES ZAVALA, E., “Los derechos”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, julio-septiembre 1955.
- FROSINI, Vittorio, *Informática y derecho*, Bogotá, Temis, 1993.
- FUNG, Archor *et al.*, *Full Disclosure. The perils and promise of transparency*, Estados Unidos, Cambridge University Press, 2007.
- GARCÍA BUENO, M. C., *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, t. XVII, 2002.
- , “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en RÍOS GRANADOS, G. (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- GARCÍA MORENO, Víctor Carlos y HERNÁNDEZ OCHOA, César, “El Acuerdo de Libre Comercio México-Estados Unidos como instrumento para enfrentar el proteccionismo moderno”, en ARRIOLA, Carlos (comp.), *Testimonios sobre el TLC*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1994.
- GARZA, S. F. DE LA *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999.

- GIANNINI, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GIL VALDIVIA, G., *Aspectos jurídicos del financiamiento público*, México, Porrúa-UNAM, 1989.
- GÓMEZ-ROBLEDO, Alonso, “Protección de la ‘privacía’ frente al Estado”, *Diagnóstico genético y derechos humanos*, México, UNAM, Cuadernos del Núcleo de Estudios Interdisciplinarios en Salud y Derechos Humanos, 1998.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, vol. I, 1991.
- , “Requerimiento y uso de la información en materia tributaria”, *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ecuador, t. 2, 2004.
- y LEJEUNE, E., *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.
- GOZAÍNI, Osvaldo Alfredo, *Hábeas data. Protección de datos personales. Doctrina y jurisprudencia*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2001.
- GRIZIOTTI, B., *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, Reus, 1935.
- HAMEED, Farahan *et al.*, *Growth without Governance*, Policy Research Working Paper 2928, World Bank, 2002.
- HAQUE, M. Shamsul, “Relationship between citizenship and public administration: a reconfiguration”, *International Review of Administrative Sciences*, [0020-8523(199909)65:3], Londres, Sage Publications, vol. 65, 1999.
- HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- HEYMANN-DOAT, Arlette, *Libertés publiques et droits de l’homme*, en Collection Systèmes, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1990.

- HOOD, Christopher y HEALD, David (eds.), *Transparency. The Key to Better Governance?*, Estados Unidos, Oxford University Press, 2006.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A., *Lecciones de derecho tributario*, México, Thomson, 1998.
- KOPITS y CRAIG, en HAMEED, Farahan, *Fiscal Transparency and Economic Outcomes*, Fondo Monetario Internacional, Working Paper, WP/05/225, 2005.
- LAVIGNE, Pierre, “El contribuyente en cuanto usuario de la administración fiscal”, *A los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal, t. I, agosto 2001.
- LEACH, Philip, *Taking a Case to the European Court of Human Rights*, Great Britain, Oxford, Blackstones Human Rights Series, 2005.
- LEBRETON, Gilles, *Libertes publiques et droits de l’homme*, París, Dalloz-Sirey, 2009.
- LÓPEZ-AYLLÓN, Sergio, “El derecho a la información como derecho fundamental”, en CARPIZO, Jorge y CARBONELL, Miguel (coords.), *Derecho a la información y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000.
- , “La constitucionalización del derecho de acceso a la información: una propuesta para el debate”, en LÓPEZ-AYLLÓN, Sergio (coord.), *Democracia, transparencia y Constitución. Propuestas para un debate necesario*, México, UNAM-Instituto Federal de Acceso a la Información, 2006.
- y POSADAS, Alejandro, “Las pruebas de daño e interés público en materia de acceso a la información. Una perspectiva comparada”, *Derecho Comparado de la Información*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 9, enero-junio 2007.
- LÓPEZ SÁNCHEZ, Esther, “El intercambio de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 114, 2005.
- LORD, Kristin M., *The Perils and Promise of Global Transparency. Why the Information Revolution may not Lead to Secu-*

- ity, Democracy, or Peace*, Estados Unidos, State University of New York Press, 2006.
- LORETI, Damián, *El derecho a la información*, Buenos Aires, Paidós, 1995.
- LUNA PLA, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.
- , “Aspectos culturales de la implementación del acceso a la información en México”, *Reforma y Democracia, Revista del CLAD*, Venezuela, núm. 42, octubre 2008.
- , *Acceso a la información y transparencia política en el Distrito Federal*, México, Instituto de Acceso a la Información Pública del Distrito Federal, 2009.
- MADRAZO, Jorge, *Reflexiones constitucionales*, México, Porrúa, 1994.
- MARGAÍN MANAUTOU, E., *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 1979.
- MARTY, G., “La protección de l’intimité de la vie privée par le droit pénal et le droit privé”, *Cours De la Faculté Internationale pour l’enseignement du droit comparé*, 1969.
- MCDONALD, Andrew y TERRILL, Greg (eds.), *Open Government. Freedom of Information and Privacy*, Gran Bretaña, Macmillan Press, 1998.
- MÉJAN C., Luis Manuel, *El derecho a la intimidad y la informática*, México, Porrúa, 1994.
- , *El secreto bancario*, Bogotá, Biblioteca Felaban, 1984.
- , “La contratación por medios electrónicos de operaciones del sistema financiero mexicano”, *Revista de Derecho Privado*, México, año 7, núm. 21, septiembre-diciembre 1996.
- MENDEL, Toby, *Freedom of Information. A Comparative Legal Survey*, UNESCO, 2003.
- MICHELI, G. A., *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

- MORENO PADILLA, J., *Implicaciones tributarias de las aportaciones al Seguro Social*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, vol. IV, s. a.
- MUÑOZ DE ALBA MEDRANO, Marcia, *Habeas Data*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Documento de Trabajo, núm. 18, noviembre 2001.
- , BARRIOS GARRIDO, Gabriela y PÉREZ BUSTILLO, Camilo, *Internet y derecho en México*, México, McGraw Hill, 1998.
- , “La informática frente al derecho a la intimidad, el caso de la genética”, *Cuadernos del núcleo de estudios interdisciplinarios en salud y derechos humanos. Genética humana y derecho a la intimidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie E: varios, núm. 66.
- NAVA NEGRETE, A., *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959.
- NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- NIZER, *Michigan Law Review*, 1939.
- NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, “El derecho a la información en el ámbito del derecho constitucional comparado en Iberoamérica y Estados Unidos”, en CARPIZO, Jorge y CARBONELL (coords.), *Derecho a la información y derechos humanos*, México, UNAM-Porrúa, 2000.
- NOVOA MONREAL, Eduardo, *Derecho a la vida privada y libertad de información*, México, Siglo Veintiuno, 1981.
- OLIVIER y HEATER, en HAQUE, M. Shamsul, “Relationship between citizenship and public administration: a reconfiguration”, *International Review of Administrative Sciences*, [0020-8523(199909)65:3], London, Sage Publications, vol. 65, 1999.
- ORTIZ LIÑÁN, José, *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la hacienda pública de sus datos personales*, Granada, Comares, 2003.
- PALAZZI, Pablo Andrés, *Reseña de jurisprudencia: hábeas data 1994-1997*, en <http://ulpiano.com>.

- PÉREZ LUÑO, Antonio E., *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1984.
- , “Los derechos humanos en la sociedad tecnológica”, en LOZANO, Mario *et al.*, *Libertad informática y leyes de protección de datos personales*, Madrid, CEC, 1989.
- PIERINI, Alicia *et al.*, en VILLANUEVA, Ernesto, *Derecho de la información*, México, Porrúa-Cámara de Diputados-Universidad de Guadalajara, 2006.
- PIOTROWSKI, Suzanne J. y ROSENBLOOM, David H., “Non mission-Based Values in Results-Oriented Public Management: The case of Freedom of Information”, *Public Administration Review*, vol. 62, núm. 6. 2002.
- PONCE CASTILLO, F., *Derecho fiscal*, México, Banca y Comercio, 2003.
- PORRAS Y LÓPEZ, A., *Derecho fiscal*, México, Textos Universitarios, 1972.
- PRIEGO ÁLVAREZ, Freddy, “Capítulo 7. La potestad tributaria normativa: el concepto”, *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005.
- QUINTANA VALTIERRA, J. y ROJAS YÁÑEZ, J., *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1999.
- QUIROGA, Lavié Humberto, *Hábeas Data*, Buenos Aires, Zavalia Editores, 2001.
- QUIROZ ACOSTA, Enrique, *Lecciones de derecho constitucional*, México, Porrúa, 1999.
- RESÉNDEZ MUÑOZ, E., *Política e impuestos. Visión histórica*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1989.
- REYES VERA, R., “Historia de las contribuciones en México”, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, México, Primer número extraordinario, 1979.
- RILEY, Tom y RELYEA, Harold C. (eds.), *Freedom of Information Trends in the Information Age*, Gran Bretaña, Frank Cass, 1983.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Las relaciones entre el Ejecutivo y el Legislativo desde la perspectiva del derecho tributario”, en MORA-DONATTO, C. (coord.), *Memoria del VII Congreso Ibe-*

- roamericano de Derecho Constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- , “Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales”, *Revista: El Foro*, México, t. XVI, primer semestre 2003.
- , *Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Documento de trabajo, núm. 42, julio 2003.
- , “Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, nueva serie, año XXXVI, núm.108, septiembre-diciembre 2003.
- , “Límites en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.
- , “Inconstitucionalidad del Impuesto del Crédito al Salario”, *Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.
- , *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.
- y LUNA PLA, Issa, *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia*, México, IFAI, octubre 2007.
- y SANTOS FLORES, Israel, “Entre parches y remiendos: Breve historia tributaria de México”, en GARCÍA RAMÍREZ, Sergio (dir.), *Obra Conmemorativa del Bicentenario de la Independencia y Centenario de la Revolución Mexicana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas (en prensa).
- ROBERTS, Alasdair, *Blacked Out. Government Secrecy in the Information Age*, Nueva York, Cambridge University Press, 2006.

- ROBERTSON, K. G., *Secrecy and Open Government. Why Governments Want You to Know*, Gran Bretaña, Macmillian Press, 1999.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 1998.
- RUÍZ GRACIA, José Ramón, *Secreto bancario y hacienda pública*, Madrid, Civitas, 1988.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993.
- , *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, Estudio de Derecho Financiero, vol. II, 1962.
- SÁNCHEZ ALBORNOZ, C., *Estudios sobre las instituciones medievales españolas*, Notas para el estudio del Petium, México, Instituto de Investigaciones Históricas, 1965.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
- SÁNCHEZ LEÓN, G., *Derecho fiscal mexicano I*, México, Cárdenas Editor, 2003.
- SANTIAGO NINO, Carlos, *Introducción al análisis del derecho*, Barcelona, Ariel, 1991.
- SMITH, A., *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776), vol. II., trs. Collado Uriel J. C. y Miraperceval Pastor A., Barcelona, Cambell R. H. y Skinner. A., 1988.
- SOLER ROCH, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, CEF, 1999.
- STAINER, Henry J. y ALSTON, Philip, *International Human Rights in Context. Law, politics, morals*, Gran Bretaña, Oxford University Press, 2000.
- SZÉKELY, Iván, “Data protection and publicity”, *Telecommunication Network and Informatics Services*, Capítulo 1.8, Documento del Comisionado Parlamentario para la Protección de Datos Personales y Acceso a la Información de Hungría, en <http://www.obh.hu/adatved/indexek/index.htm>
- URABAYEN, Miguel, *Vida privada e información: un conflicto permanente*, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra, 1977.

- VALLARTA, I. L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad-económica-coactiva*, México, Imprenta del Gobierno Federal en Palacio, 1885.
- VILLANUEVA, Ernesto, *Derecho de la información*, México, Miguel Ángel Porrúa-Cámara de Diputados-Universidad de Guadalajara, 2006.
- y LUNA PLA, Issa (coords.), *Nuevas perspectivas del derecho de la información*, México, Universidad Iberoamericana, Universidad de Occidente, Fundación Konrad Adenauer, 2000.
- VILLAVARDE GÓMEZ, Ma. Begoña, *Las consultas a la administración tributaria*, prólogo de García Novoa, César, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- WITKER, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil, derechos, justicia*, Valladolid, Trotta, 1997.

2. Documentos referidos

- Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de éstos datos, *Diario Oficial de la Comunidad Europea*, 24 de octubre de 1995.
- Improving Access to Information for Tax Purposes, *The 2007 Progress Report*, OCDE, 2007.
- Manual de Transparencia Fiscal*, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2001, Disponible en <http://www.internationalmonetaryfund.com/external/np/fad/trans/spa/manuals.pdf>
- Seminario-Taller Internet y Sistema Judicial Heredia, *Reglas mínimas para la difusión de información judicial en Internet*, 8 y 9 de julio de 2003, Costa Rica.

3. *Entrevistas realizadas*

ÁLVAREZ TREJO, César, director general de Corporativo Altre, Consultores Legales, febrero de 2009.

GÓNZALEZ GARCÍA, Eusebio, catedrático de la Universidad de Salamanca, octubre de 2008.

ISLAS Y MAGALLANES, Olga, investigadora en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, marzo de 2009.

LÓPEZ-AYLLON, Sergio, secretario general del Centro de Estudios de Docencia Económica, noviembre de 2008.

MARTÍNEZ ROJAS, Edgardo, Dirección de Clasificación y Datos Personales, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, México, 15 de octubre de 2008.

MOLINA CHIE, Oscar, subprocurador fiscal federal de Amparos, México, 15 de octubre de 2008.

ORNELAS NUÑEZ, Lina Gabriela, Dirección General de Clasificación y Datos Personales, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, México, 15 de octubre de 2008.

PERÉZ DE ACHA, Luis Manuel, director general de PDEA Abogados, México, noviembre de 2008.

TRON E., Manuel, presidente de la International Fiscal Association, México, 17 de octubre de 2008.

4. *Criterios jurisprudenciales*

Amparo en Revisión 1418/2006.

Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S. A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

STC 110/1984 del 26 de noviembre publicada en "BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO", Gaceta de Madrid, 21 de diciembre de 1984.

Tesis P. LX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, t. XI, abril de 2000.

- Tesis 2a. CCXXX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XIV, diciembre de 2001.
- Tesis IV.2o.P. C.17 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Civil del Cuarto Circuito, t. XII, julio de 2000.
- Tesis II-TASS-2254, Segunda Época, Pleno, R.T.F.F., año IV, núms. 16 y 17, t. II, enero-mayo 1981.
- Tesis IV-TA-2aS-36, Cuarta Época, Segunda Sección, R.T.F.F., año II, núm. 11, junio 1999.
- Tesis II-TASR-IX-682 Segunda Época, Primera Sala Regional Noroeste (Monterrey) R.T.F.F., año VII, núm. 69, septiembre 1985.

Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México, coeditado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI), se terminó de imprimir el 26 de julio de 2010 en Editorial, Impresión y Comunicación Gráfica S. A. de C. V., Manuel Avila Camacho 689, col. Sta. Ma. Atzahuacán, delegación Iztapalapa, 09500 México, D. F. México. Se utilizó tipo *Times New Roman* de 9, 10 y 11 puntos. En esta edición se usó papel cultural de 70 x 95 de 50 kilos para las páginas interiores y cartulina couché de 162 kilos para los forros, consta de 1000 ejemplares (impresión offset).