

## **V. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO SOBRE LA RESOLUCIÓN DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

*Gabriela Ríos Granados e Issa Luna Pla\**

### **1. NARRATIVA DE LA RESOLUCIÓN Y SU PLANTEAMIENTO CENTRAL**

La resolución que se comenta, forma parte de la literatura jurisprudencial abordada sobre el "secreto fiscal". Hasta hace pocos años este tema no había merecido el estudio formal que ahora ocupa y se ha colocado en temas de debate nacional. En este contexto, en la reforma de la hacienda pública de diciembre de 2013, se modificó el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación con el propósito de establecer nuevas reglas de excepción al deber de sigilo que deben guardar los servidores públicos relacionados con la recaudación de contribuciones.

En nuestro comentario a la sentencia se analiza la argumentación jurídica del órgano jurisdiccional, aplicando los estudios que hemos elaborado en los últimos años en la materia. La litis

---

\* Investigadoras y Coordinadoras de las Áreas de Derecho Fiscal y Derecho de la Información, respectivamente, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

constitucional se centró en el análisis de la constitucionalidad de los artículos 14, fracción II y 15 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), pues el quejoso consideró que eran inconstitucionales por contravenir el artículo 6o. de la Constitución Federal, al no respetar la duración de la información clasificada como reservada. La discusión se centró en la temporalidad del secreto fiscal.

Los argumentos del quejoso se basaron en que la secrecía de la información bajo el "secreto fiscal" permanecería resguardada indefinidamente, lo cual generaría que la información sería inaccesible a los gobernados. El quejoso consideró que, una vez cumplido el plazo de los 12 años de reserva, se renovarían en forma automática el plazo y así continuamente. Esto constituiría una reserva absoluta e indefinida, lo que sería contrario al derecho de acceso a la información pública constitucional.

Por otro lado, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al centrar la litis constitucional en la temporalidad del secreto fiscal previsto en la LFTAIPG, hizo un estudio sobre el secreto fiscal desde el punto de vista ontológico. Entró a debatir la disyuntiva sobre si el secreto fiscal debería considerarse un principio o un derecho fundamental, o bien, una regla-fin o sistema de reglas.<sup>1</sup> Aquí es donde, a nuestro parecer, se enriquece el debate jurisprudencial sobre el secreto fiscal y este planteamiento que se ha hecho en la resolución que se comenta será central para este estudio.

---

<sup>1</sup> Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Bernal Pulido, Carlos, trad., 2a. ed., Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 87 y ss.

El Ministro ponente fue José Ramón Cossío, en cuya resolución consideró que la intervención legislativa que sanciona el secreto fiscal no está diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin entendida dentro de la teoría de Robert Alexy.<sup>2</sup> El razonamiento del Ministro Cossío nos parece sugestivo, porque nos conduce por otro camino y a pensar de forma distinta cómo se regula el secreto fiscal en el Código Fiscal de la Federación, desde donde fue retomado para la LFTAIPG. Sin embargo, se enfrenta con la limitante de ser encuadrado en una teoría que determinará el resultado bajo ciertos supuestos. Más aún, la interpretación del Ministro debe leerse apenas en el umbral de los alegatos del quejoso, y en los límites y condiciones que su demanda le impuso a la interpretación constitucional de la Primera Sala.

Es pertinente recordar que el marco jurídico del secreto fiscal a nivel Federal está originalmente centrado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (CFF), y en los artículos 13 y 14 de la LFTAIPG. En seguida, encontramos dicho secreto en los artículos 2o., fracción VII, y 3o. de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes (LFDC). Asimismo, se encuentra previsto en las leyes fiscales, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LIH), entre otras. Esto significa que el enunciado de la norma que regula el secreto fiscal, también comprende otros artículos sancionados en otras leyes, pues ellas establecen reglas o excepciones al acceso a la información fiscal en diversos contextos normativos.

---

<sup>2</sup> Amparo en revisión 371/2012, p. 24.

## **2. ¿QUÉ TIPO DE NORMA REGULA AL SECRETO FISCAL: UN PRINCIPIO, UNA DIRECTRIZ POLÍTICA O UNA REGLA?**

Este cuestionamiento parte de la doctrina cultivada por Ronald Dworkin, usado en la sentencia en comento por el Ministro ponente. Recuperando el mismo marco conceptual, sostenemos que la norma que regula el secreto fiscal no es un principio, sino un enunciado normativo que no se encierra únicamente en el artículo 69 del CFF, sino en todo el marco normativo al que hemos hecho referencia.

Bajo este enfoque y al aparecer constantemente en el sistema jurídico mexicano, consideramos que no estamos frente a un "principio", como lo comprende la doctrina Dworkiana, porque no es un estándar básico. En caso contrario, la transparencia sí se enuncia como estándar básico en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en diversas leyes de responsabilidad de servidores públicos, por mencionar algunos textos.<sup>3</sup> Entendido en el sentido de Ronald Dworkin, la transparencia es entonces "un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad".<sup>4</sup>

Es decir, la transparencia fue recogida en la Constitución Federal como un estándar básico sobre el cual deberá conducirse la Administración Pública cambiando con ello el paradigma

<sup>3</sup> Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal, Desafíos en México*, IFAI-UNAM, México, 2010. p. 53 y ss.

<sup>4</sup> Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel Derecho, 2002, pp. 67-88.

mexicano. Un caso claro del cambio en nuestra tradición jurídica ha sido la "partida secreta" establecida en la misma Constitución y que con el Presidente Ernesto Zedillo se dejó de ejercer en razón del principio de transparencia.

Por otro lado, si recurrimos a los teóricos del derecho, en nuestra opinión, el artículo 69 del CFF que regula al secreto fiscal de acuerdo con la doctrina Hartiana<sup>5</sup> sería una norma primaria, pues asegura varios derechos e impone la obligación de guardar sigilo de los servidores públicos respecto de la información derivada de la obligación de contribuir, pero además establece numerosas excepciones al derecho de acceso a la información fiscal.

Sobre este punto, nosotras en otros trabajos hemos dicho que el secreto fiscal se estableció en aras de generar confianza entre los contribuyentes y el Estado, asegurando al contribuyente que sus datos no fueran divulgados a toda la sociedad.<sup>6</sup> En nuestro análisis jurídico-histórico de los secretos de Estado, advertimos que era natural estipular este secreto fiscal, lo que por muchos años permitió que no se exigiera argumentación alguna en las diversas exposiciones de motivos de los tres CFF que han regulado sucesivamente al secreto fiscal.<sup>7</sup> De ahí que, su naturaleza se desconozca y su interpretación sea incierta.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 68.

<sup>6</sup> Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, "Comentarios en materia tributaria a la propuesta de reforma de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información", *Derecho Comparado de la Información*, UNAM, México, Núm. 18, julio — diciembre, 2011 y Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela. *Transparencia... op. cit.*, nota 3.

<sup>7</sup> Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia... op. cit.*, nota 3, p. 76 y ss.

Lo cierto es que el secreto fiscal no se encuentra como principio enunciado expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y tampoco se encuentra en el marco jurídico como tal. Sin embargo, para utilizar el mismo marco conceptual de la sentencia en comento, es decir, la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy, y para poder indicar si dicho secreto es un principio, un derecho fundamental o una regla-fin, rescatamos aquí la doctrina que hemos construido a lo largo de los años sobre aquello que es resguardado por el secreto fiscal.

### 3. ¿QUÉ RESGUARDA EL SECRETO FISCAL?

El secreto fiscal busca preservar ciertos bienes jurídicos, como la información sobre la política fiscal del país, y también la protección de los datos confidenciales de los contribuyentes en su calidad de personas físicas y morales. Esto lo hemos demostrado en la práctica con nuestro estudio del año 2007 con el análisis de cerca de 3000 solicitudes de información recibidas tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), como por el Sistema de Administración Tributaria (SAT).<sup>8</sup>

Frente al derecho de acceso a la información pública, el secreto fiscal se convierte en un límite sancionado por acto de ley, y además es una excepción al principio de máxima publicidad del derecho humano de acceso a la información previsto en el artículo 6o., Apartado A, fracción I, de la Constitución. Así, se encuentra tanto en la LFTAIPG como en el CFF, aunque con una

---

<sup>8</sup> Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa, *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia*, México, IFAI, octubre 2007.

diferencia importante sobre la temporalidad de la reserva, que vale advertir desde este punto.

En nuestros estudios nos hemos hecho la siguiente pregunta ¿Qué derecho humano protege el secreto fiscal? El secreto fiscal al resguardar datos personales y patrimoniales que los contribuyentes proporcionan en su deber de colaboración con la Administración Tributaria, en opinión de algunos, protege el derecho a la intimidad. Sin embargo, esto no está demostrado en la doctrina y lo que es posible decir es que protege datos personales de las personas físicas y los datos comerciales de la persona moral. No omitimos recordar que la existencia del secreto fiscal es previa al régimen constitucional de la protección a los datos personales, por lo que no podría haber sido ésta la intención original del legislador en la creación de dicho derecho.

Sin embargo, de nuestros estudios concluimos que el secreto fiscal es usado para resguardar derechos y es un límite ante el derecho de acceso a la información pública.

De una interpretación de la LFTAIPG, el secreto es una *obligación legal de reserva* que tienen las autoridades respecto de los datos personales y patrimoniales de los contribuyentes. Por lo tanto, como hemos indicado, a dicha obligación legal de reserva, al ser una excepción al principio de máxima transparencia y límite al derecho humano a la información, ello implica que la autoridad debe fundar y motivar la reserva de la información frente al particular (artículos 6o. y 16 de la CPEUM).<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Luna Plo, Issó y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia...* op. cit., nota 3, pp. 109 y 110.

La práctica ha demostrado que el secreto fiscal resguarda además información de la Administración Tributaria vinculada con la política fiscal, la que de acuerdo con la LFTAIPG también se conoce como reservada (no confidencial), la que no tiene relación con los datos personales de los contribuyentes, pero es estratégica para la Administración Tributaria (por ejemplo, sus manuales de operación). Es así que, el secreto fiscal resguarda dos tipos de información: la confidencial y la reservada, cuestión que ya habíamos revelado en estudios anteriores, y que la sentencia glosada también reconoce.

Sin embargo, en el CFF el tipo de resguardo no es claro y admite diversas interpretaciones. De hecho, esta falta de claridad histórica ha ocasionado importantes dificultades para el estudio del secreto fiscal en el Código y la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ayudará a dilucidar cuáles son los derechos fundamentales que resguarda el secreto fiscal.

#### **4. EXCEPCIONES QUE REGULA EL SECRETO FISCAL**

El secreto fiscal simula a un queso *gruyère*, pues la lista de excepciones a la apertura de la información es larga e inconsistente. Cada reforma fiscal le ha creado un hoyo más al resguardo. Alberga más de diez excepciones identificadas en el artículo 69 del CFF; la mayoría de ellas se establecieron para que existiera un libre intercambio de información entre autoridades competentes nacionales y extranjeras. Hasta antes de la reforma fiscal del 2013 había la excepción de dar información a los burós de crédito sobre los créditos fiscales firmes y la referente a la decisión del Secretario de Hacienda para dar a conocer con detalle los datos de los contribuyentes mediante Acuerdo publicado en el *Diario Oficial de la Federación*.



Con las modificaciones al artículo 69 del CFF, que entraron en vigor en 2014, se establecieron más excepciones al secreto fiscal, en las que se encuadran las "listas negras" de los contribuyentes morosos o deudores, y la lista de los contribuyentes no localizados. Además, se incorporó como apertura del secreto fiscal los datos y montos de las cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales.

En este sentido, para ayudar a comprender la desclasificación de la información reservada,<sup>10</sup> agruparemos ésta en distintos conjuntos, dependiendo de las motivaciones que creemos han fundamentado estas aperturas:

Información que se abre por **interés público a diversas\*** autoridades:

- La que deba suministrarse a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, así como los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación podrán ser utilizados en la motivación de las resoluciones de la SHCP, del SAT o de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) (Art. 69, primer párrafo y 63 del CFF).
- La reserva tributaria no es aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, es decir, las conductas sobre lavado de dinero.

\* Las negritas son de las autoras.

<sup>10</sup> Ríos Granados, Gabriela, "El secreto fiscal en México", *Revista técnica sobre rendición de cuentas y Fiscalización superior*, México, Núm. 7, pp. 44-48.

- Para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad que requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud.
- Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.
- Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.
- En los precios de transferencia, cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo

179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del CFF.

- Mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte, que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.
- Tampoco será aplicable la reserva a que se refiere el artículo 69 del CFF, cuando se trate de investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal, es decir, conductas relacionadas con el terrorismo, financiamiento al terrorismo y terrorismo internacional.

Información que se abre por **interés particular**, pero que media mandato judicial:

- A las autoridades judiciales en procesos del orden penal.
- A los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.

Información que se abre por **interés público** a otras autoridades:

- También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.
- De igual forma, se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones. La comunicada a dicho instituto, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el mismo, en términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

Información que se abre a ciertos particulares por **interés público**:

- Los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad

con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

- La información que se proporcione para efectos de la notificación por terceros habilitados para realizarlas de acuerdo con el último párrafo del artículo 134 del CFF.
- La que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

Información que se abre por **interés público** a todos los particulares:

- Sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.
- La reserva a que se refiere el primer párrafo del artículo 69 del CFF no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:
  - I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
  - II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados

o garantizados en alguna de las formas permitidas por el CFF.

- III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido cancelados, de acuerdo con el artículo 146-A del CFF.
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Por interés público se decidió abrir el secreto fiscal al escrutinio de la sociedad mexicana, y en los casos arriba previstos, el SAT publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes. Y también en las reformas del artículo 69 del CFF se prevén los derechos de acceso y rectificación de datos previsto en la LFTAIPG, es decir, los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el SAT determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el SAT procederá a eliminar la información publicada que corresponda.

Se aprecia que existe una apertura de la información hacia la sociedad mexicana sobre ciertos datos de los contribuyentes, pero las razones para resguardar la información inaccesible para el público quedan inconclusas. El resguardo del secreto fiscal en el artículo 69 del CFF, a diferencia de la reserva en la LFTAIPG, es absoluto porque así lo expresó el legislador, como se ilustra:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Así, que cuando el quejoso de la demanda de amparo en revisión 371/2012 aquí comentada argumentó una temporalidad inconstitucional, se debió referir a la reserva de este Código, y no a la reserva de la LFTAIPG. Este hecho lo advierte la ponencia del Ministro y de ahí que el límite de la interpretación constitucional sea impuesto por el propio quejoso.

Pero la pregunta central persiste. Ciertamente es posible afirmar que por el tratamiento que el secreto fiscal le da a la información del fisco en el CFF, no es evidente la naturaleza de la reserva. Amerita entonces un análisis riguroso la naturaleza de este secreto en las leyes mexicanas.

## **5. ¿EL SECRETO FISCAL ES UN PRINCIPIO, UN DERECHO FUNDAMENTAL O UNA REGLA-FIN?**

Recordemos que para Robert Alexy los principios son mandatos de optimización ¿qué significa esto? Significa que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, dentro de las posibilidades

fácticas y reales existentes.<sup>11</sup> Entonces, la máxima transparencia establecida en nuestra Constitución Federal es un principio en el sentido de Robert Alexy, pues las normas proveen los mecanismos para hacerlas reales y existentes. Por otro lado, "las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible".<sup>12</sup> Por la conformación jurídica del secreto fiscal en México, la aplicación de esta teoría impondría un gran desafío. Sin embargo, consideramos que la norma que resguarda al secreto fiscal, no es una simple regla, es una norma que sanciona facultades, obligaciones y derechos.

Por tanto, para poder definir si el secreto fiscal es una regla que resguarda derechos o no, es imperante conocer el contexto en el cual se está interpretando.

En suma, a partir del primer Código Fiscal y hasta el vigente, se ha sancionado como una regla general el secreto fiscal dirigido a los ciudadanos, sin incluir el principio constitucional de transparencia y de la rendición de cuentas como contraparte a la obligación de sigilo, y tampoco el derecho de protección de datos personales constitucional. Tradicionalmente no se ha distinguido entre la información contenida en el secreto fiscal, como aquella que podría ser de relevancia tributaria y aquella que constituye datos personales. Además, es una regla que aplica

---

<sup>11</sup> Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, op. cit., nota 1, p. 67.

<sup>12</sup> *Ibid*, p. 68.



frente a los ciudadanos, pero no así con los mismos criterios entre autoridades y personas morales de interés especial.<sup>13</sup>

La sentencia discutida plantea que el secreto fiscal previsto en la LFTAIPG es una regla sujeta al régimen de excepciones de la reserva, situación que consideramos acertada. De ahí que, coincidimos con la interpretación presentada en la sentencia sobre el secreto fiscal en la LFTAIPG. Sin embargo, seguramente otra conclusión habría alcanzado el análisis de esta sentencia por el Ministro ponente, de haberse estudiado la constitucionalidad del secreto fiscal previsto en el CFF, como excepción absoluta al derecho de acceso a la información.

En conclusión, cuando el enunciado normativo del artículo 69 del CFF resguarda derechos humanos a la protección de los datos personales de los contribuyentes, entonces estaríamos hablando de colisión de principios de acuerdo con Robert Alexy,<sup>14</sup> por lo que, debe hacerse una ponderación entre el artículo 69 y los derechos humanos establecidos en la Constitución Federal. Pero si el enunciado normativo resguarda una política pública, estaríamos en el caso de conflicto de reglas en el mismo enfoque de Alexy.

Por lo que, consideramos que con esta resolución se ha avanzado en la interpretación del secreto fiscal; sin embargo, creemos que todavía no es suficiente para comprender el alcance de éste y su interpretación metodológica.

<sup>13</sup> Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia ... op. cit.*, nota 3, pp. 98-99.

<sup>14</sup> Alexy, Robert, *Teoría... op. cit.*, nota 1, p. 71.