

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 legitimizan 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 Padial, 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 Padiál, Ignacio, *op. cit.*, p. 34.

²⁵⁴ Cruz Padiál, 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 sobremedida 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 Padial, 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 lo 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.