



## 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 fundamental<sup>92</sup> 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

<sup>92</sup> 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,<sup>93</sup> 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.<sup>94</sup>

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.<sup>95</sup>

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.<sup>96</sup> Pero en diversos países no sola-

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

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

<sup>95</sup> 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.

<sup>96</sup> 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.<sup>97</sup>

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.<sup>98</sup>

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.<sup>99</sup> 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*.

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> 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.

<sup>99</sup> 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.<sup>100</sup> En otro estudio hemos apuntado que la doctrina mexicana ha manifestado que el derecho a la información es un nuevo derecho.<sup>101</sup> 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)<sup>102</sup> y como con quién recibe dicha información (informado).<sup>103</sup> Así que, en materia de acceso a la información y transparencia gubernamental,

<sup>100</sup> 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.

<sup>101</sup> 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.

<sup>102</sup> 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.

<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup>

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.<sup>105</sup> 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.<sup>106</sup> 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”.<sup>107</sup>

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*

<sup>104</sup> 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.

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

<sup>106</sup> Pierini, Alicia y Lorences, Valentín, *op. cit.*, p. 68.

<sup>107</sup> 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”.<sup>108</sup> 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*”.<sup>109</sup> 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

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

<sup>109</sup> 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 consiente.

diversas constituciones,<sup>110</sup> 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.<sup>111</sup>

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

<sup>110</sup> 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”.

<sup>111</sup> 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.<sup>112</sup>

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.<sup>113</sup>

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

<sup>112</sup> *Idem.*

<sup>113</sup> 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.<sup>114</sup> 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,<sup>115</sup> 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

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

<sup>115</sup> 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.<sup>116</sup>

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.<sup>117</sup>

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

<sup>116</sup> 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.

<sup>117</sup> 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.<sup>118</sup> 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”.<sup>119</sup> 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.<sup>120</sup> 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”.<sup>121</sup>

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.<sup>122</sup> El deber de información es instrumental; el sujeto pasivo informa a la hacienda pública sobre *datos tributariamente relevantes* sobre sí mismo o terceros ajenos.

<sup>118</sup> 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.

<sup>119</sup> Checa González, Clemente y Merino Jara, Isaac, *op. cit.*, p. 734.

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

<sup>121</sup> Ortiz Liñán, José, *op. cit.*, p. 8.

<sup>122</sup> 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.<sup>123</sup> 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

<sup>123</sup> 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,<sup>124</sup> 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-

<sup>124</sup> 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.<sup>125</sup>

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.

<sup>125</sup> 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.<sup>126</sup>

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.<sup>127</sup> La primera información la integran *datos patrimoniales*<sup>128</sup> 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.<sup>129</sup> Veamos

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

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

<sup>128</sup> 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.

<sup>129</sup> 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*.<sup>130</sup>

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,<sup>131</sup> 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

<sup>130</sup> Leach, Philip, *op. cit.*, p. 314.

<sup>131</sup> *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.<sup>132</sup>

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 entrega con tal carácter por los particulares a los sujetos obligados, de conformidad con lo establecido en el Artículo 19, y
- II. Los datos personales que requieran el consentimiento de los individuos para su difusión, distribución o comercialización en los términos de esta Ley.

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-

<sup>132</sup> 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.<sup>133</sup> 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

<sup>133</sup> 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”.<sup>134</sup>

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

<sup>134</sup> 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.<sup>135</sup>

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

<sup>135</sup> 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.<sup>136</sup> 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.

<sup>136</sup> 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.<sup>137</sup> 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.

<sup>137</sup> *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.<sup>138</sup> 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 subsidiaras 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-

<sup>138</sup> 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”.<sup>139</sup>

<sup>139</sup> 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.