



INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

En este libro sostenemos que garantizar el derecho de acceso a la información y transparentar la información tributaria que detenta la administración pública permite a los ciudadanos conocer el desempeño de la gestión tributaria, al tiempo que se cumple con el principio de reciprocidad de los derechos y deberes entre la administración y el contribuyente. El derecho de acceso a la información, como derecho fundamental, implica que para conocer la información en manos de la autoridad fiscal el solicitante no necesita acreditar interés jurídico,³ lo que hace que más naturalmente se le informe sobre el quehacer de la hacienda. Adicionalmente, la rendición de cuentas hacia los ciudadanos es una forma de corrección de desequilibrios sociales y de creación de participación equitativa entre los ciudadanos en relación con el gasto público y el actuar del fisco.⁴

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

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

³ Tal como sucede con el actual régimen fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por *derecho de acceso a la información tributaria* entendemos un derecho público subjetivo que se sustenta en el artículo 6o. y se engarza con el 31, fracción IV de nuestra Constitución federal. Es decir, que tiene un doble anclaje constitucional, que constituye la obligación constitucional del Estado de otorgar información tributaria a la persona que lo solicite y de difundir información y rendir cuentas sobre su actuar. Todo ello tomando en cuenta la obligación ciudadana de contribuir para los gastos públicos y los derechos que dicha obligación conlleva. Asimismo, aunque en el estudio se usa indistintamente, hemos elegido el término *tributario* en vez del *fiscal* porque así lo hemos reconocido en la doctrina académica hispana.

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

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

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