

Comentarios en materia tributaria a la propuesta de reforma a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información

Issa LUNA PLA
Gabriela RÍOS GRANADOS

1. Introducción

En México, el Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que la información tributaria clasificada como reservada es reservada para los particulares, pero no así para las autoridades judiciales del orden penal, las hacendarías, los tribunales por concepto de pensiones alimenticias, las laborales, las autoridades fiscales de otros países cuando existe acuerdo de intercambio recíproco de información, y a las sociedades de información crediticia. Además, el CCF establece el supuesto que por acuerdo expreso del secretario de Hacienda y Crédito Público, se pueden dar a conocer al público los datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

El tratamiento y manejo de los datos de los contribuyentes previstos por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, supone un nuevo sistema de reserva y apertura frente a la norma fiscal. Sin embargo, ambos regímenes no han sido sistematizados para institucionalizar el manejo de los datos de los contribuyentes de acuerdo con los estándares de protección de datos personales y del derecho de acceso a la información. El tema ha cobrado importancia en un lapso muy corto, y se ha puesto a debate en diversos foros; además, ha creado encono entre las autoridades competentes.

El comentario siguiente tiene por objeto analizar la reforma a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Gubernamental (LFTAIPG) discutida en la Cámara de Diputados, LXI Legislatura. Se trata de una reforma que, por lo que concierne al tema fiscal, atiende al interés de homologar el régimen de manejo, resguardo y administración de los datos de los contribuyentes y tiene como antecedente la propuesta presentada en febrero de 2009 por el senador Alfonso Sánchez Anaya. Siendo así que la iniciativa se presentó ante el Senado de la República en 2009 y con fecha 10 de abril de 2010 fue aprobada la minuta por el Senado y turnada a la Cámara de Diputados el 29 de abril de 2010. A su vez, ésta se turnó a las Comisiones Unidas de Gobernación, de Justicia y de la Función Pública. Con fecha 29 de marzo de 2011, los integrantes de la Comisión de Gobernación aprobaron el dictamen que se comenta, mientras que en las otras comisiones sigue pendiente el debate.

2. Cuestiones relevantes para el derecho tributario

A. Cambio de régimen jurídico de los datos contenidos en el secreto fiscal

Recordemos que el marco jurídico del secreto fiscal se consagra en los artículos 69 del CFF y artículo 14 fracción II de la LFTAIPG, de manera general. Aunque existen leyes que establecen excepciones al secreto fiscal, como el caso de las donatarias, que está sancionado en la Ley de Ingresos de la Federación.

En otro lugar hemos indicado que la confección del secreto fiscal en el CFF es anterior a la LFTAIPG¹ y su genealogía responde a un contexto en el que en México no

¹ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, México, IFAI-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, pp. 109 y ss.

se reconocía el derecho al acceso a la información como un derecho fundamental; tampoco se protegían los datos personales de las personas físicas, ahora son un derecho consagrado en nuestra Constitución federal. Finalmente, en la época en que el secreto fiscal fue acuñado en México, el régimen de gobierno no tenía la forma de democrático y no se regía por los principios de transparencia y rendición de cuentas del gobierno hacia los particulares.

Aunque el secreto fiscal se venía recogiendo de forma reiterada en los tres códigos fiscales históricos, por mucho tiempo se asumió intuitivamente que el secreto fiscal protegía el derecho a la intimidad del contribuyente. Consideramos que esta concepción errática se debió a que no habían existido estudios doctrinales y de análisis crítico sobre el contenido mismo del secreto fiscal.

Con este contexto, en la vigente LFTAIPG el secreto fiscal fue regido como tal, sin ofrecer una definición *ad hoc* al régimen de la ley, y puesto dentro del apartado correspondiente a la información “reservada”.² A continuación se analiza el texto propuesto por la reforma de ley y el texto vigente de la LFTAIPG:

TEXTO PROPUESTO

Artículo 18. Como información confidencial se considerará:

I...

II. Los datos personales que requieran el consentimiento de los individuos para su difusión, distribución o comercialización en los términos de esta Ley, y

III. La protegida por los secretos industrial, bancario, fiduciario, fiscal o profesional. El secreto industrial también podrá ser invocado por las entidades paraestatales.

² *Idem.*

TEXTO ANTERIOR

Artículo 14. También se considerará como información reservada:

I. La que por disposición expresa de una ley sea considerada confidencial, reservada, comercial reservada o gubernamental confidencial;

II. Los secretos comercial, industrial, fiscal, bancario, fiduciario u otro considerado como tal por una disposición legal;

En la ley vigente, el secreto fiscal se sitúa precisamente en el apartado de la información *reservada* artículo 14. El régimen de la protección vigente de la información reservada establece: a) un plazo de 12 años de reserva de la información, con posibilidades de extenderse; b) que la información puede ser parcialmente reservada, esto es, que puede ser divulgada parte de la información de un documento, puesto que es información que se rige por el principio de máxima publicidad; c) que para reservarla, se debe fundar y motivar la reserva; d) que en caso de violaciones a derechos humanos esta reserva se elimina; e) que para acceder a ella no hace falta acreditar un interés jurídico (cualquier persona y no necesariamente el interesado).

La propuesta de reforma a la Ley en comento sugiere pasar el secreto fiscal al artículo 18 de la LFTAIPG, correspondiente a la información clasificada (bajo el régimen de datos personales). Esta propuesta ha sido discutida en el IFAI por lo menos desde 2007, como consta en otras iniciativas del Instituto. Sujetar al secreto fiscal en dicho régimen implica: a) que toda la información que versa en los documentos *clasificados* es resguardada por la autoridad y no sujeta a su divulgación parcial, pues no se rige por el principio de máxima publicidad; b) que dicha información no tiene un plazo determinado de resguardo, más bien, es indefinido su resguardo; c) que para acceder a ella se requiere demostrar un interés jurídico (CURP, identificación

del titular de los datos personales; d) que es información exclusivamente de personas físicas (no morales); e) que para su divulgación se requiere *consentimiento* expreso del interesado de los datos personales, y esto queda consagrado en el artículo 19 de la iniciativa de ley, aunque en la Ley vigente ya forma parte de las condiciones fundamentales para la protección de la información confidencial en mismo artículo. Abajo la iniciativa de reforma del artículo 19:

Artículo 19. Cuando los particulares entreguen a los sujetos obligados la información a que se refiere la fracción I del artículo 18, deberán señalar los documentos que contengan información confidencial, reservada o comercial reservada, siempre que tengan el derecho de reservarse la información, de conformidad con las disposiciones aplicables. En el caso de que exista una solicitud de acceso que incluya información confidencial, los sujetos obligados la comunicarán siempre y cuando medie el consentimiento expreso del particular titular de la información confidencial.

Sobre que la protección de los datos personales sea exclusiva de las personas físicas, la siguiente tesis aislada reafirma lo siguiente:

TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. LOS ARTÍCULOS 3o., FRACCIÓN II, Y 18, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IGUALDAD, AL TUTELAR EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES SÓLO DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Si se toma en cuenta que la garantía constitucional indicada no implica que todos los sujetos de la norma siempre se encuentren en condiciones de absoluta igualdad, sino que gocen de una igualdad jurídica traducida en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio) desigual e injustificado, se concluye que los artículos 3o., fracción II, y 18, fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental,

al tutelar sólo el derecho a la protección de datos personales de las personas físicas y no de las morales, colectivas o jurídicas privadas, no violan la indicada garantía contenida en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal distinción se justifica porque el derecho a la protección de los datos personales se refiere únicamente a las personas físicas por estar encausado al respeto de un derecho personalísimo, como es el de la intimidad, del cual derivó aquél. Esto es, en el apuntado supuesto no se actualiza una igualdad jurídica entre las personas físicas y las morales porque ambas están en situaciones de derecho dispares, ya que *la protección de datos personales, entre ellos el del patrimonio y su confidencialidad, es una derivación del derecho a la intimidad, del cual únicamente goza el individuo, entendido como la persona humana.*

Amparo en revisión 191/2008. Grupo Senda Autotransporte, S. A. de C. V. 7 de mayo de 2008. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Óscar Rodríguez Álvarez.³

En conclusión, el régimen de clasificación, en comparación con el régimen de reserva, ofrece mayor protección a los datos personales en posesión del fisco. Vale la pena mencionar la siguiente tesis aislada de 2009, en donde el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito afirmó lo siguiente:

TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. AL RESOLVER LA OPOSICIÓN DEL TERCERO INTERESADO A UNA SOLICITUD DE ACCESO A SUS DATOS PERSONALES, LA AUTORIDAD DEBE EXPLICAR, DE CONSIDERARLA FUNDADA, POR QUÉ ESTIMA QUE LA DIFUSIÓN DE ÉSTOS DAÑA INNECESARIAMENTE A LA PERSONA O, EN CASO CONTRARIO, CUÁLES SON LOS BENEFICIOS QUE CON ELLO SE GENERAN AL INTERÉS PÚBLICO.

³ Registro núm. 169167, novena época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXVIII, julio de 2008, p. 549, tesis 2a. XCIX/2008, materia(s): administrativa, constitucional (énfasis añadido).

De los artículos 24, 25, 40 y 50 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y 40 y 41 de su Reglamento, se advierte la posibilidad de que el titular de la información (en su carácter de tercero interesado) se oponga ante la autoridad, dependencia o entidad, a una solicitud de acceso a sus *datos personales y alegue lo que a su derecho convenga, ya sea en la primera etapa de ese procedimiento —que se desarrolla ante la unidad de enlace correspondiente—, o en la segunda al tramitarse el recurso de revisión*. Así, el ejercicio de la garantía de audiencia, en ambas etapas, tiene como propósito que la resolución sobre acceso a información pública cumpla con las formalidades previstas en los ordenamientos mencionados, necesarias para oír en defensa al tercero titular de la información afectado, quien puede manifestar su conformidad u oposición con la divulgación de la información, en el *entendido que en el último caso deberá demostrar que la divulgación anotada genera un daño específico al valor jurídicamente protegido*. De lo anterior se concluye que al resolver la oposición del tercero interesado a una solicitud de acceso a sus datos personales, la autoridad debe explicar, de considerarla fundada, por qué estima que la difusión de éstos daña innecesariamente a la persona, lo cual justificaría clasificar la información como reservada o confidencial o, en caso contrario, cuáles son los beneficios que con ello se generan al interés público para que ciertos datos sean difundidos a pesar de la afectación a los secretos tutelados.⁴

Ahora bien, al igual que en el razonamiento del Tribunal sobre el daño específico, la iniciativa de ley considera que existen situaciones excepcionales en las cuales la información confidencial (donde se pretende colocar al secreto fiscal) puede ser divulgada. Para determinar esto, la iniciativa de ley propone un artículo nuevo llamado 19 bis que introduce las pruebas de interés público.

⁴ Registro núm. 165652, novena época, tribunales colegiados de circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX*, diciembre de 2009, p. 1658, tesis: I.4o.A.688 A, materia: administrativa (énfasis añadido).

B. Pruebas de interés público y de daño

Se trata de pruebas de razonabilidad comunes en el derecho anglosajón y que son herramientas útiles para ponderar los derechos fundamentales con otros intereses del Estado. En la materia de acceso a la información, la experiencia internacional asegura que estas pruebas son útiles para acreditar el interés público en aquellos datos o información considerada como clasificada, reservada o confidencial.

Estas pruebas de ponderación permiten que la apertura funcione casuística y exclusivamente en aquellos casos donde existe un interés público superior al derecho del contribuyente sobre sus datos personales para conocer una parte de éstos. La introducción de estas pruebas en la reforma de ley tiene sentido toda vez que se exige la interpretación de una reserva o clasificación de la información con el fin de identificar el bien tutelado en cada caso.

Y este tópico es importante en nuestro sistema tributario, pues el CFF sanciona el “secreto fiscal” respecto a la información que detenta el Servicio de Administración Tributaria (SAT) obtenida mediante suministro o captación a través de sus facultades de comprobación. Sin embargo, como hemos demostrado, el SAT al dar respuesta a las solicitudes de información hechas por los particulares, en muy pocas ocasiones motiva la reserva de la información, de manera que la autoridad no acostumbra argumentar cuál sería el daño que se causaría por otorgarse la información clasificada como reservada.⁵ Veamos ahora el texto propuesto por la iniciativa de Ley para el nuevo artículo a insertarse:

⁵ Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa, *Acceso a la información tributaria en México. Estudio exploratorio de la materia*, México, IFAI, 2007.

TEXTO PROPUESTO

Artículo 19 bis. La información confidencial a que se refiere el artículo 18 de la presente Ley, podrá divulgarse *excepcionalmente cuando, ante la presentación de un recurso de revisión, se acredite que existen razones de interés público* relacionadas con la transparencia de la gestión pública y la rendición de cuentas.

En este supuesto, una solicitud de información de cualquier solicitante que no haya acreditado interés jurídico debe ser rechazada por tratarse de información confidencial, y el solicitante deberá interponer un recursos de revisión ante el IFAI inconformándose. En dicho caso, el IFAI procederá a determinar la supremacía o no del interés público de la información en el caso concreto. La prueba de interés público es una herramienta del derecho moderno aplicada por un juez, con criterios especificados en una ley, clara y concretamente. Lo contrario generaría arbitrariedad en la interpretación del “interés público”.

Un claro ejemplo de la interpretación de la prevalencia del interés público sobre el derecho a los datos personales fue el tema de la cancelación de los créditos fiscales. Ésta se discutió en 2010 en virtud de la resolución emitida por el IFAI con fecha 10 de mayo en la que solicitaba al Servicio de Administración Tributaria dar a conocer los nombres, apellidos, razones sociales y montos de los beneficiados de la cancelación de créditos fiscales cuyo monto ascendió a cerca de setenta y cuatro mil millones de pesos.⁶

[Sigue artículo 19 bis] El recurso de revisión se sustanciará *conforme a lo previsto en el artículo 55 de esta Ley o en términos de los reglamentos a que se refiere el artículo 61 del*

⁶ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México*, México, Puntos Finos, 2010, pp. 55 y ss.

mismo ordenamiento y deberá adicionalmente observarse lo siguiente:

I. Mediar recurso de revisión, en el que *el recurrente aportará los elementos que considere pertinentes*;

II. El órgano garante deberá *llamar como tercero interesado al o a los titulares de la información confidencial*;

III. El órgano garante realizará la valoración a fin de emitir una *resolución debidamente fundada y motivada*;

IV. En caso de determinarse la publicidad de la información, *la resolución deberá explicitar las razones por las que se afirma que los beneficios sociales de divulgar la información serán mayores a la eventual afectación de los intereses de los particulares* o de aquellas entidades paraestatales que enfrenten competencia económica;

V. La resolución del órgano garante especificará que ésta *puede ser impugnada por los particulares ante el Poder Judicial de la Federación*;

VI. El plazo que, en su caso, el órgano garante otorgue para el cumplimiento de la resolución no será menor a aquel que tiene el particular afectado para *promover juicio de amparo*, y

VII. La resolución sólo será exigible una vez que quede firme.

Lo anterior ofrece candados para que el IFAI no actúe negligentemente en la interpretación de la ponderación del interés público: 1) que seguirá el proceso de todos los recursos, compuesto por el derecho de audiencia de las partes (autoridad y solicitante); obligación de investigar del IFAI; obligación de suplir la queja del IFAI; tiempos y plazos para que lo anterior se cumpla. Éstos son estándares del debido proceso; 2) la carga de la prueba (de demostrar el interés público) recae en el IFAI —obligado de investigar— pero el solicitante puede aportar elementos; 3) forzosamente el IFAI debe notificar y llamar como tercero interesado en el proceso al sujeto de los datos personales para que se defienda; 4) el acto del IFAI debe estar fundado en una ley y motivado en razones jurídicas; 5) la

resolución del IFAI puede ser impugnada ante tribunales —solamente por particulares (tanto el solicitante como el sujeto de los datos personales a divulgarse) y no por la autoridad; y que la autoridad no cumplirá con la resolución del IFAI de divulgar los datos en tanto exista un amparo promovido y mientras no exista una resolución firme sobre el caso.

[Sigue artículo 19 bis] El órgano garante no podrá determinar la publicidad de la información confidencial, cuando no se hubiese dado cumplimiento a lo previsto por la fracción II de este artículo.

La iniciativa de Ley reitera que el IFAI no podrá determinar la divulgación de la información si no se llamó al interesado de los datos para que ejerciera su derecho a defenderse.

[Sigue artículo 19 bis] Tratándose de lo establecido en el artículo 18, fracción III, el sujeto obligado únicamente publicará versiones públicas. Lo anterior no será aplicable en los casos en que se actualice lo establecido en el artículo 12 de esta Ley.

Cuando todo el proceso del recurso de revisión se haya cumplido conforme a derecho, la información del secreto fiscal —si se trata de *exención, cancelación o condonación tributaria o fiscal* (artículo 12 de la iniciativa de reforma)— se divulgará la versión original y amplia en la que se encuentra la información y no en versión pública (resumida y editada).

C. Transparencia y gasto fiscal del Estado

Estos temas nos han llevado de la mano a estudiar la transparencia y el gasto fiscal,⁷ cuestión a la que han puesto atención las distintas instancias, como el IFAI y los legisladores. En consecuencia, la reforma a la Ley de Transparencia en discusión incorpora en el artículo 12 se sancione la apertura de ciertos rubros del gasto fiscal del Estado como los beneficios, subsidios o tratamientos especiales por exención, cancelación o condonación. No omitimos indicar que esto ha sido satanizado sin una crítica doctrinal seria por algún sector de abogados y profesionales fiscalistas. Analicemos el texto propuesto en la reforma de ley y el texto vigente de la LFTAIPG.

TEXTO PROPUESTO

Artículo 12...

Los sujetos obligados que por cualquier motivo destinen a cualquier persona recursos públicos, quedan obligados a informar sobre el uso y destino de los mismos. *La recepción de recursos comprenderá cualquier beneficio, subsidio o tratamiento especial por exención, cancelación o condonación tributaria o fiscal.*

TEXTO ANTERIOR

Artículo 12. Los sujetos obligados deberán hacer pública toda aquella información relativa a los montos y las personas a quienes entreguen, por cualquier motivo, recursos públicos, así como los informes que dichas personas les entreguen sobre el uso y destino de dichos recursos.

El artículo 12 se inscribe en las obligaciones de transparencia activa, proactiva o voluntaria que los sujetos

7 *Idem.*

obligados (poderes, órganos autónomos, etcétera) deben publicar en sus portales de Internet y mantener publicada en medios disponibles. La finalidad del artículo original es cubrir con la ley cualquier recurso que el Estado ejerza y destine para que sea transparentado. Este artículo establece una obligación del Estado a transparentar sus gastos cuando son destinados principalmente al sector privado (no obligado por la ley a transparentar).

En virtud de que se trata de gastos del erario público, lo que solicita la reforma es que solamente se informe “*el uso y destino*” de esos gastos. Amplía el concepto de gastos a los beneficios fiscales, subsidios, exenciones, condonaciones y cancelaciones. El argumento del legislador en este caso es a favor del interés público, puesto que no existe otra forma de conocer los gastos del Estado en estos rubros, atendiéndose al principio de máxima publicidad de todos sus actos financieros sin exclusiones, incluso aquellos derivados de la relación con el sector privado.

El artículo 12 no puede leerse independiente. La lectura sistemática de la norma es que, el “uso y destino” de los recursos del gobierno asignados a cancelaciones y condonaciones pasa por el secreto fiscal. Así que la reforma al artículo 12 debe interpretarse en relación con lo que la misma reforma propone sobre el tratamiento de los datos del secreto fiscal, que queda previsto en el artículo 18 y que más adelante estudiamos.

En este marco, analicemos pues cada rubro que se ha propuesto para abrir a los ojos de los particulares:

a. Beneficios: exenciones, deducciones o minoraciones fiscales y extrafiscales

Es importante distinguir entre ambos beneficios pues responden a racionalidades muy distintas. Un punto que debemos destacar es que ambos deben estar sancionados en una ley formal y material, lo que significa que

deberán estar bajo la reserva de ley tributaria, principio sancionado en nuestra Constitución federal en el artículo 31 fracción IV.

Los beneficios fiscales o extrafiscales tienen distintas formas de articularse en una ley, ya sea a través de exenciones que operan frente al hecho imponible de la contribución; o bien, mediante los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, como pueden ser las deducciones o aminoraciones de los tipos o tasas impositivas. Comencemos por el análisis de los incentivos extrafiscales.

b. Incentivos extrafiscales

Es importante que se transparente quiénes son los beneficiarios de los incentivos extrafiscales porque en muchas ocasiones responden a privilegios que se otorgan a grupos de poder económico. Tal es el caso de algunas exenciones o aminoraciones en los Derechos Federales por el Uso y Aprovechamiento del Espectro Radioeléctrico, ampliamente documentado en nuestro libro sobre *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*.⁸ En este ejemplo, el legislador nunca argumentó en su exposición de motivos las razones por las cuales otorgaba los incentivos, por lo que es necesario, enfatizar la importancia de esta reforma a la Ley Transparencia, pues permitiría que el particular conozca si estos beneficios respondieron a presiones de grupos de poder económico o bien, a un fin extrafiscal debidamente motivado y fundamentado en nuestra Constitución federal.⁹

c. Beneficios fiscales

Los beneficios fiscales responden a la naturaleza propia de los impuestos que gravan la renta o la riqueza. Al

⁸ Luna Pla, I. y Ríos Granados, G., *op. cit.*, nota 1.

⁹ Ríos Granados, G., *Control de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2009.

no permitir gravar toda la riqueza del contribuyente, sino la renta neta, responden al principio de capacidad contributiva subjetiva, tal como lo ha manifestado Klaus Tipke:

Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de los impuestos en la medida que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica impositiva. Puesto que el principio de capacidad contributiva pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detraerse con fines fiscales en la medida que esto no conduzca —a corto o largo plazo— al agotamiento de la renta como fuente impositiva.¹⁰

En este sentido, el beneficio fiscal se traduce en el respeto al derecho del mínimo existencial del contribuyente y, por lo tanto, el legislador, por imperativo constitucional, no puede gravar toda la riqueza del contribuyente, para lo cual debe articular exenciones, deducciones o aminoraciones para salvar la riqueza no susceptible de ser gravada por una contribución.

En este sentido, somos de la idea que los beneficios fiscales que responden a la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, no deberían cuantificarse como gasto fiscal del Estado, porque no es un ingreso que le corresponde al Estado gravar y, por lo tanto, no es un gasto fiscal del Estado.¹¹ Cuestión contraria a lo que sucede con los incentivos extrafiscales que en aras de motivar, cambiar o incentivar comportamientos de los particulares, el Estado

¹⁰ Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 35.

¹¹ En todo caso, proponemos que se cuantifiquen estas cantidades en la Ley de Ingresos de la Federación pero con fines contables bajo el rubro: "Cantidades no gravadas por concepto de mínimo existencial", pero en ningún momento considerarse dentro del presupuesto de gastos fiscales.

los establece, y por lo tanto, éstos sí deben cuantificarse dentro del presupuesto de los gastos fiscales del Estado. Además, deben transparentarse como lo establece la reforma a la Ley de Transparencia.

Siendo esto así, ahora conviene hacerse la siguiente pregunta ¿cuáles beneficios se deberán transparentar a la luz de la reforma a la Ley de Transparencia? En nuestra consideración los beneficios que se deberán transparentar son aquellos que responden a fines extrafiscales, pues en reiteradas ocasiones el legislador no los motiva en su discusión parlamentaria y tampoco se vislumbran en el *Diario de Debates*. En este sentido, el particular podrá evaluar si dichos beneficios responden a presiones de poderes fácticos, y con ello, además de transgredir el principio de capacidad contributiva, también se estaría vulnerando el principio de igualdad de trato.

Ahora bien, en cuanto a los beneficios fiscales que responden a la adecuación del tributo a la capacidad contributiva subjetiva, conviene analizar directamente la ley correspondiente para saber si también estamos en presencia de privilegios o de beneficios fiscales. Es decir, la transparencia en estos rubros es un indicador de desempeño de las facultades legislativas en los tratamientos diferenciados a contribuyentes que reciben beneficios en el sistema tributario mexicano.

3. Subsidios

El subsidio es un instrumento financiero que otorga el Estado vía gasto público, y que viene sancionado en varios instrumentos fiscales como en el Código Fiscal de la Federación, artículo 39 fracción III, por mencionar alguno. El subsidio debe considerarse en el Presupuesto de Gastos Fiscales del Estado, y en este sentido, viene sancionado en la Ley de Ingresos de la Federación que tiene vigencia anual. Lo que interesa transparentar en los subsi-

dios, es la norma que establece el subsidio, los montos, la temporalidad, el gasto fiscal o el impacto que le presenta al Estado. Como se podrá advertir por mandato legislativo, los subsidios pueden establecerse mediante reglas de carácter general, o en acuerdos presidenciales, como el caso de los subsidios a la gasolina y al diesel.

El tema de los subsidios es delicado porque no es fácil identificar quiénes serán los beneficiarios de los subsidios, pues por ejemplo el tema de los subsidios a las gasolinas y al diesel que se aplican a favor de los consumidores del país y que permiten que el precio de estos petrolíferos sean inferiores a los que se manejan en el ámbito internacional.¹² En este caso

significa que cuando el ciclo de los precios se encuentra en la fase del subsidio, no existe recaudación por concepto de la venta final de las gasolinas y el diesel, porque la tasa del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio (IEPS) es negativa, transfiriéndose recursos públicos a favor de los consumidores mexicanos a través del sistema de precios.¹³

Esto no significa que no se puedan arrojar datos sobre las personas que reciben mayor beneficio de este subsidio, pues de acuerdo con el estudio elaborado por Reyes Tépatch, se indicó que los hogares con ingresos más altos son los que reciben en mayor proporción el beneficio de los subsidios pues son los que consumen más gasolina, al quedar demostrado que su consumo total de gasolina fue del 32.30% y del 39.80% del consumo total de diesel.¹⁴

Es así, que resulta importante transparentar ciertos rubros de los subsidios cuando esto sea posible, porque im-

12 Reyes Tépatch, M., *Análisis de los precios y de los subsidios a las gasolinas y el diesel en México, 200-2010*, Dirección de Servicios de Investigación y Análisis, LXI Legislatura, Cámara de Diputados, enero de 2011, p. 3.

13 *Ibidem*, p. 4.

14 Dichos datos se obtuvieron de la SHCP, p. 28.

plica la transferencia de recursos públicos a favor de los particulares, vía directa o indirecta. Es el caso del subsidio aplicado al impuesto especial, que por la propia mecánica del impuesto, se traslada al último consumidor, considerado a éste como al que le incide la carga tributaria, y es el beneficiario del subsidio a los hidrocarburos.

4. Cancelación

Este tópico ya lo hemos abordado en otros estudios¹⁵ y, como ha quedado demostrado, resulta necesario transparentar la cancelación de créditos fiscales porque con ello se pueden evaluar las facultades discrecionales¹⁶ de la autoridad fiscal competente de acuerdo con la legislación. Recordemos que la cancelación de créditos fiscales es:

El acto mediante el cual se dejan sin efectos o anula el adeudo fiscal a favor de la autoridad hacendaria y a cargo del contribuyente, proveniente de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a que las leyes les den carácter de crédito fiscal y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.¹⁷

15 Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México*, cit., nota 6, pp. 55 y ss.

16 Las facultades discrecionales no son arbitrarias, sino que nacen al amparo de la ley, y ésta permite un margen de maniobra a la autoridad administrativa, en donde la autoridad puede ejercer cierta libertad de criterio y decisión. *Ibidem*, p. 63. Moreno Fernández indica que la discrecionalidad puede observarse en la condonación, la concesión de aplazamientos para el pago de deudas tributarias y la sus pensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria. Moreno Fernández, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el derecho tributario*, Valladolid, Lex Nova, 1998, pp. 79-182.

17 Margáin Barraza, Emilio, "Cancelación de créditos fiscales", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-UNAM, t. I, 2007, p. 72.

Es decir, aquí estamos ante la presencia de un contribuyente o deudor de un crédito fiscal moroso o incumplido, y en virtud de las facultades discrecionales establecidas en la legislación tributaria, se cancelan créditos fiscales. Lo importante aquí es poner al escrutinio público estas facultades discrecionales de la autoridad hacendaria.

Finalmente, tanto en la cancelación como en la condonación, la transparencia de estas figuras será un indicador de desempeño de las facultades de la administración pública, y en el caso de la cancelación de los créditos fiscales, es un indicador de desempeño de las facultades discrecionales del Servicio de Administración Tributaria.

5. Condonación

En otro trabajo, ya nos hemos pronunciado sobre este tema, considerando necesario transparentar a los particulares. La doctrina ha indicado que la condonación es un acto administrativo que surte sus efectos inmediatos sobre los beneficiarios de la condonación. En México, la condonación puede darse vía resoluciones de carácter general, en virtud de lo sancionado en el artículo 39 párrafo I del Código Fiscal de la Federación. El legislador consideró varios supuestos para autorizar al Ejecutivo la condonación, entre los que se destacan dos hipótesis, la primera, por posible daño a la economía de una región, y la segunda, por causas de fuerza mayor. La primera que se haya afectado o cuando se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad. Y la segunda, en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En la condonación también juegan un papel muy importante las facultades discrecionales de la autoridad administrativa, por lo que es necesario someterlas a la rendición de cuentas de los particulares.

6. A modo de conclusión: nuestras propuestas

El tema no es nuevo para nosotras en nuestro contexto nacional, pues ya existe un primer precedente de apertura por interés fiscal en el tema de la cancelación de los créditos fiscales. A lo largo de este breve comentario, hemos argumentado que la transparencia y la rendición de cuentas serán indicadores de desempeño tanto de las autoridades legislativas como de las autoridades administrativas. En el caso de los beneficios fiscales o extrafiscales, la autoridad legislativa pondrá al escrutinio público su actuación mediante la transparencia.

En el supuesto de los subsidios, cancelaciones y condonaciones, los particulares podrán exigir cuentas a la autoridad administrativa mediante la transparencia de sus facultades discrecionales, y será el indicador de desempeño de esta autoridad. Esto es fundamental porque en todos los supuestos se rompe con el principio de igualdad sancionado en nuestra Constitución federal.

Resulta inexorable fomentar un ambiente de certezas y no de confusiones en el tema, a la luz de los conflictos que esto ha causado entre las autoridades del IFAI y el SAT. Consideramos que frente a esta coyuntura deben prevalecer los derechos de los contribuyentes. Debe quedar claro que la apertura que se está proponiendo en la reforma, no vulnera datos confidenciales de los contribuyentes, ni tampoco transgreden los convenios para evitar la doble imposición, como lo han querido señalar algunos abogados. La reforma a la Ley de Transparencia le da un carácter confidencial a los datos personales contenidos en el secreto fiscal y pone a su disposición el mismo régimen de protección que cualquier otro dato personal.

De hecho, el actual marco jurídico del secreto fiscal establece excepciones al secreto fiscal, como el caso del acuerdo expreso del secretario de Hacienda y Crédito Pú-

blico, o el referido a las sociedades de información crediticia, y de los sancionados a favor de las autoridades indicadas en el artículo 69 del CFF. En todo caso, el actual CFF sería la normativa que estaría vulnerando los convenios para evitar la doble imposición y no así la reforma a la Ley de Transparencia. Dicha propuesta de reforma está poniendo al escrutinio público las facultades tanto del legislador como de la administración pública, cuando exista transferencia de recursos públicos a privados, por ejemplo en el caso de los subsidios. O bien, cuando exista un gasto fiscal al Estado con motivo de un beneficio extrafiscal, una condonación o una cancelación de créditos fiscales.

El actual régimen de la LFTAIPG y la reforma propuesta tampoco vulneran el derecho de audiencia de los terceros interesados en todo el proceso de acceso a la información, como también se ha querido interpretar. Baste traer al caso las siguientes tesis aisladas en materia constitucional y administrativa, la primera de 2005 y la segunda de 2006:

TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. TANTO LA LEY FEDERAL RELATIVA COMO SU REGLAMENTO, RESPETAN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA DE LOS TERCEROS INTERESADOS.

Del análisis sistemático de los artículos 24, 25, 40 y 50 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, 40 y 41 de su Reglamento, se desprende que en el procedimiento de acceso a los datos personales, documentos e información en posesión de los poderes de la Unión u órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, los terceros interesados tienen la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga respecto de la solicitud de que se trate; en primer lugar, en la etapa que se desarrolla ante la unidad de enlace de la dependencia u órgano autónomo cuando, por la naturaleza de la información, el Comité de Acceso considere pertinente recabar la autorización del titular de la información, previo a su entrega,

otorgándole un plazo de diez días hábiles para contestar; en segundo lugar, en el trámite del recurso de revisión ante el Instituto Federal de Acceso a la Información, cuando en el escrito por el cual se interponga ese medio de defensa, se le señale expresamente como tercero interesado o el Instituto, oficiosamente, le otorgue ese carácter y, por ende, la oportunidad de alegar y ofrecer pruebas en el recurso, lo que podrá hacer, inclusive, de modo propio, pues ninguna disposición lo prohíbe. Por tanto, la Ley en comento y su Reglamento, marco legal que establece el procedimiento de acceso a la información, otorga a los terceros interesados la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 75/2005. BBVA Bancomer, S. A. y otra. 25 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.¹⁸

TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. TANTO LA LEY FEDERAL RELATIVA COMO SU REGLAMENTO, RESPETAN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA DE LOS TERCEROS INTERESADOS.

Del análisis sistemático de los artículos 24, 25, 40 y 50 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, 40 y 41 de su Reglamento, se advierte que en el procedimiento de acceso a los datos personales, documentos e información en posesión de los poderes de la Unión u órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, los terceros interesados tienen la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga respecto de la solicitud de que se trate, en diversos momentos. En primer lugar, en la etapa que se desarrolla ante la unidad de enlace de la dependencia u órgano autónomo cuando, por la naturaleza de la información, el Comité de Acceso considere pertinente recabar la autorización del titular de la información, previa-

¹⁸ Registro núm. 178846, novena época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI*, marzo de 2005, p. 361, tesis: 2a. XXXIV/2005, materia(s): constitucional, administrativa.

mente a su entrega, otorgándole un plazo de 10 días hábiles para contestar; en segundo lugar, en el trámite del recurso de revisión ante el Instituto Federal de Acceso a la Información, cuando en el escrito por el que se interponga ese medio de defensa, se le señale expresamente como tercero interesado o el Instituto, oficiosamente, le otorgue ese carácter y, por ende, la oportunidad de alegar y ofrecer pruebas en el recurso, lo que podrá hacer, inclusive, de modo propio, pues ninguna disposición lo prohíbe. Por lo tanto, la Ley en comento y su Reglamento otorgan a los terceros interesados la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁹

Es así que, a nuestro entender, además de la pertinente reforma a la LFTAIPG, debe plantearse la posibilidad de reformar el artículo 69 del CFF para armonizarlo con el referente a la actual reforma para clasificar la información de las personas físicas como confidenciales y ofrecer un régimen acorde para las personas morales. También es indispensable derogar la fracción que faculta al secretario de Hacienda de Crédito Público que mediante acuerdo expreso puede dar a conocer datos confidenciales sin ningún criterio objetivo ni de razonabilidad.

¹⁹ Registro núm. 175730, novena época, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXIII, febrero de 2006, p. 651, tesis: 1a. XXXVI/2006, materia(s): constitucional, administrativa.