

EL SECRETO FISCAL Y LOS DATOS PERSONALES DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS: ¿INFORMACIÓN DE INTERÉS PÚBLICO?¹

Por: Lic. Guillermo Torres Domínguez²

SUMARIO: I. Introducción. II. El secreto fiscal. III. Razonabilidad de la divulgación de datos personales de los contribuyentes. IV. Prueba de interés público de la divulgación de datos personales y privados de contribuyentes. V. La divulgación de datos personales de contribuyentes incumplidos: la desprotección de sus derechos. VI. Consideraciones finales. VII. Fuentes de consulta.

RESUMEN: El artículo hace un estudio de las excepciones a la figura del “secreto fiscal” establecidas en el Código Fiscal de la Federación vigente respecto de contribuyentes que, genéricamente, han incumplido con sus obligaciones fiscales. Se busca poner de manifiesto la incompatibilidad de ese texto legal con el derecho fundamental a la protección de datos personales; para tal efecto, se aplica un test de proporcionalidad a la norma para determinar que la misma carece de idoneidad en la mayoría de sus supuestos. Complementariamente, mediante un juicio de ponderación (prueba de interés público) se determina la razonada prevalencia de un derecho sobre otro en los supuestos normativos aplicables. Finalmente, se pone de manifiesto que normas como la analizada denotan una falta de garantía de los derechos fundamentales y en poco abonan a la consolidación de un verdadero Estado democrático de derecho en México.

¹ Agradezco al Dr. Arturo Bárcena Zubieta, Secretario de Estudio y Cuenta de la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar, el haberme compartido el proyecto de resolución del amparo en revisión 699/2011, del que se retoman diversos y útiles elementos en el presente artículo.

² Asesor fiscal. Licenciado en Derecho por la Universidad Regional del Sureste; Diplomado en Juicio de Amparo por la Casa de la Cultura Jurídica en Aguascalientes (SCJN). Actualmente cursa estudios de Maestría en Derecho en la Universidad Nacional Autónoma de México. Miembro de la Academia de Derecho Fiscal de Aguascalientes.

PALABRAS CLAVE: Secreto fiscal, protección de datos personales de los contribuyentes, acceso a la información pública, prueba de interés público, Estado democrático de Derecho.

ABSTRACT: The article studies the exceptions to tax secrecy established in the Federal Tax Code related to taxpayers who, roughly, have breached their legal obligations. The aim is making evident the contradiction between that legal disposition and the fundamental right to personal data protection; a proportionality test is applied to the legal norm in order to demonstrate that such disposition lacks of suitability. Besides, through a public interest test, the reasonable prevalence of either tax secrecy or tax transparency is determined. Finally, the article concludes that legal norms such as the one analyzed, denote the lack of warranties for fundamental rights and the weakness of democratic rule of law in Mexico.

KEYWORDS: Tax secrecy, taxpayer data protection, access to public information, public interest test, democratic rule of law.

I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con Luigi Ferrajoli (1989: 856-857), el Estado de derecho se distingue, ante todo, por la funcionalización de todos los poderes del Estado al servicio de la garantía de los derechos fundamentales. Un Estado así caracterizado (como sustancial de derecho) equivale a un *Estado democrático* (Ferrajoli, 1989: 864): los derechos fundamentales constituyen vínculos sustanciales impuestos normativamente a las decisiones de la mayoría, de ahí que no pueda considerarse a la democracia solo como un sistema político basado en la “omnipotencia” de la mayoría, sino como un sistema fundado en el reconocimiento y garantía de los derechos fundamentales; una democracia basada no en el principio de mayoría como fuente de legitimidad, sino en la sustancia de las decisiones impuestas al Estado por los derechos fundamentales. De este modo, en un Estado democrático de derecho los derechos fundamentales sancionados en las constituciones operan como fuentes de validez y legitimación del poder público (Ferrajoli, 1999: 50-54).

Siguiendo a Ferrajoli no se puede hablar, en consecuencia, de un Estado democrático de derecho en aquellos casos en los que los poderes públicos lesionan, desde diversos ámbitos, los derechos de los gobernados. Cuando los derechos fundamentales y las obligaciones públicas de su protección son dejados de lado y no operan como parámetros de actuación y validez de la función pública, tal situación descalifica al Estado en cuestión como un Estado democrático en sentido sustancial. Nuestro país se encuentra en dicha posición. Hacemos referencia, en el caso concreto, a la reforma legal al Código Fiscal de la Federación, que desde 2014 facultó a la autoridad fiscal a publicar datos personales de contribuyentes que hubieren incumplido con sus obligaciones fiscales, como una excepción a la figura del secreto fiscal previsto en dicho ordenamiento.

En ese tenor, el presente estudio plantea dar cuenta de la incompatibilidad del texto legal vigente con el derecho fundamental a la protección de datos personales, al no existir, en la mayoría de los supuestos establecidos en la medida legislativa referida, un interés público que autorice la divulgación de la información personal de los contribuyentes. Para dichos efectos, el artículo aborda, de inicio, la finalidad y naturaleza jurídica del secreto fiscal, a efecto de determinar si el mismo protege o no un derecho fundamental -anticipamos que sí lo hace-. Posteriormente, se analiza la razonabilidad y corrección de la disposición legal que permite la divulgación, bajo un *test* de proporcionalidad, para acreditar que la misma carece de justificación en la mayor parte de los supuestos previstos por la medida legislativa. De igual forma, partiendo del hecho de que la información personal en posesión de la autoridad fiscal es, *prima facie*, confidencial, se aplicará una prueba de interés público respecto de los supuestos de hecho previstos en la referida norma legal (en los que sean aplicables), con el fin de determinar si procede o no la divulgación de la información. Por último, realizaremos consideraciones finales en torno a lo que disposiciones como la analizada, ponen de manifiesto en la caracterización del Estado democrático de derecho en México.

Si bien el secreto fiscal es un tema que ya ha sido explorado por la doctrina nacional y motivo de pronunciamiento por parte de órganos jurisdiccionales y especializados en la materia, fundamentalmente por lo que hace a la ten-

sión entre la protección de datos personales y el acceso a la información de interés público en el caso de las condonaciones y cancelaciones de créditos fiscales, el estudio que ahora se presenta busca retomar los planteamientos ya elaborados en ese sentido a efecto de construir nuevos argumentos que sustenten que los casos de publicación de información personal autorizados por el Código Fiscal no acreditan un interés público en su divulgación, al menos en la mayor parte de sus supuestos –situación esta que no ha sido motivo de análisis académico previo. Complementariamente, se proporcionan razones distintas a las ofrecidas en la doctrina para atacar la incorrecta definición que del secreto fiscal se ha efectuado a nivel jurisdiccional, al conceptualizarlo como una regla y no como manifestación de un derecho –conceptualización que dio sustento a la iniciativa de reforma de la que derivó la medida legislativa motivo de análisis.

II. EL SECRETO FISCAL

1. Fines y naturaleza del secreto fiscal

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo que en la doctrina y foro jurídico se ha denominado como “secreto fiscal”. Si bien se trata de una figura a la que se hace referencia cotidianamente, no existe un consenso generalizado respecto a su conceptualización, naturaleza y fines concretos (Luna y Ríos, 2010a: 75).

En nuestro país, los antecedentes legislativos del secreto tributario se remontan al Código Fiscal de la Federación de 1938, que estableció como infracción tributaria “*faltar a la obligación de guardar el secreto que les impongan las leyes fiscales*” –aunque sin definir en qué consistía dicho secreto– así como “*revelar los datos declarados por los causantes o aprovecharse de ellos*” (SCJN, 2012: 31 y ss.; Luna y Ríos, 2010a: 96 y ss.). Fue el Código Fiscal de 1967 el que, además de conservar la infracción relativa, definió al secreto fiscal como una obligación de “*guardar absoluta reserva*” sobre la información tributaria de los contribuyentes (Ídem), definición que se mantuvo en el vigente Código de 1981. En este sentido, cabe decir que normativamente el secreto fiscal comprende una obligación impuesta a los servidores

públicos que intervienen en la aplicación de las disposiciones fiscales, de guardar *reserva absoluta* sobre toda la información suministrada por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como la obtenida en el ejercicio de sus facultades de comprobación.³ Así establecido, el secreto fiscal es un secreto *legal*, en cuanto implica una obligación de sigilo sobre información que es expresamente confidencial por virtud de una ley que la establece como tal,⁴ en tutela de un bien jurídico (Pierini y Lorences, 1999: 169). Sin embargo, ¿qué bien jurídico protege? ¿Qué finalidad persigue? ¿Cuál es su naturaleza?

Para poder dar respuesta a dichos cuestionamientos, resulta orientador verificar el tipo de información que comprende el secreto tributario. Cabe decir que en la doctrina no hay acuerdo respecto a la información que se protege. En una primera aproximación, Luna Pla y Ríos Granados consideran que el secreto fiscal comprende dos tipos de información: datos *personales* y datos *contables* o de *relevancia tributaria* de los contribuyentes; esta diferencia estriba en los tipos de secretos protegidos, que corresponden a dos tipos de intereses y bienes jurídicos diferenciados: la vida privada y la seguridad jurídica de las negociaciones (2010a: 133-136 y 2015: 80).

Dicha clasificación, aunque útil, no parece corresponder a un criterio claro, pues ambos tipos de datos son tanto relevantes para efectos fiscales como, genéricamente, datos personales de los contribuyentes: los datos denominados como personales, son relevantes para efectos fiscales en tanto que

³ Dichas facultades comprenden diversas acciones tendientes a comprobar que los contribuyentes han cumplido correctamente sus obligaciones fiscales, e incluyen, entre otras, la práctica de visitas domiciliarias y de gabinete, la rectificación de errores en declaraciones y avisos, la revisión de dictámenes sobre estados financieros y revisiones electrónicas. El Código Fiscal hace referencia a información proporcionada por terceros, ya que puede requerirse información y documentación a personas distintas del contribuyente, con quienes este haya realizado operaciones que sean hechos imponibles.

⁴ En ese sentido, la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental considera a los datos personales como confidenciales, según su artículo 116, en relación con el diverso 120.

permiten identificar y contactar al contribuyente;⁵ los datos de relevancia fiscal, no obstante que se refieren a información de las operaciones gravadas o que deban informarse fiscalmente,⁶ también constituyen datos personales en la medida en que conciernen a un contribuyente identificado o identificable⁷ que en el mayor de los casos no pueden disociarse de su titular, máxime si esos datos obran en documentos identificados como del contribuyente, como pueden ser los comprobantes fiscales, las declaraciones o la contabilidad.

Así, consideramos que lo que se protege con el secreto fiscal son, en esencia, datos personales. Este secreto deriva de una exigencia de protección de los titulares de los datos personales que se traduce en el deber de sigilo frente a la colectividad sobre información que debe mantenerse, *prima facie*, fuera del conocimiento público, en razón del tipo de información protegida y la ausencia de un interés público respecto de la misma. En consecuencia, el secreto fiscal debe entenderse como “*un derecho a la intimidad, o lo que es lo mismo, el derecho de la persona a ser protegido en su vida privada*” (Wolfsohn y Schuster, 2004). El secreto tributario tiene por objeto derechos de la personalidad (Ríos y Luna, 2010a: 137), que incluyen la protección de

⁵ Dentro de los datos personales se incluyen una gran variedad de ellos, desde datos de identificación y contacto (nombres, nacionalidad, domicilios, números telefónicos y direcciones de correo electrónico) hasta datos biométricos (registro de huellas dactilares, fotografías y escaneo de iris); véase, Servicio de Administración Tributaria (2015: 30-32 y 78 y ss.).

⁶ En este aspecto, se incluye prácticamente toda la información y –en su caso, documentación comprobatoria– de las operaciones que se registran en la contabilidad del contribuyente (incluyendo comprobantes fiscales, valor de actos o actividades, ingresos, gastos, deducciones, activos, información financiera, etc.) que constituyan actos gravados para efectos de algún impuesto o incluso de actos que, sin ser objeto de imposición, deban informarse a la autoridad fiscal (herencias, donativos, mutuos, premios).

⁷ De acuerdo con el artículo 2 inciso a) de la Directiva 95/46 de la Comunidad Europea, se considerará identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un número de identificación, o uno o varios elementos específicos, característicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social.

todos los derechos que derivan de la esencia y naturaleza humana de la persona, desde su nombre, domicilio y hasta su patrimonio (Pacheco, 1976: 4). Dentro de esos derechos se encuentra la intimidad, que se refiere al derecho de las personas a mantener fuera del conocimiento de los demás ciertas manifestaciones o dimensiones de su existencia (tales como su conducta, datos, información, objetos) y a que los demás no se inmiscuyan en ella sin su expreso consentimiento (SCJN, 2009: 24 y 2013: 67). En ese tenor, el derecho fundamental a la intimidad otorga a la persona “*un ámbito de protección que se encuentra conformado por zonas corporales, espacios físicos, estados psíquicos y, más recientemente, esa protección se ha extendido a los datos personales*” (Bueno, 2009: 29). Dichos derechos de la personalidad –en los que se incluyen la intimidad y la protección de datos personales– se encuentran normativamente protegidos por la *confidencialidad* (Pacheco, 1996: 10), entendida como la respuesta jurídica al interés de cada persona de lograr un ámbito personal para desarrollar su vida y determinar libremente la intromisión de externos (Molina, 2000; Ríos y Luna, 2010a: 139).

Si bien puede estimarse que la finalidad del secreto fiscal es la protección de datos personales, es posible atribuir al mismo un objetivo adicional: generar confianza en el contribuyente. Así como en materia mercantil, el secreto bancario es la institución nacida por la preocupación de generar un ambiente de confianza en la relación banco-cliente (Luna y Ríos, 2010a: 88), análogamente puede considerarse que el secreto tributario busca establecer, en una relación de derecho público (la relación jurídico-tributaria), un clima de seguridad conforme al que el contribuyente dé cumplimiento a sus obligaciones.⁸ La eficacia de la recaudación tributaria, basada en la autodeterminación, depende de la existencia de una regla de confidencialidad que garantice a los contribuyentes que el enorme caudal de información que deben revelar en cumplimiento de sus obligaciones, no va a ser tratada para

⁸ Esta analogía la considero factible no solo por el hecho de que el secreto fiscal tomó como referencia el secreto bancario (Luna y Ríos, 2010a: 89 y 98), sino por la identidad de razón que existe en ambas figuras –el resguardo de información económica y patrimonial de usuarios de servicios financieros y de contribuyentes, no obstante que el origen del resguardo sea diferente –relaciones de tipo mercantil (privado) en el caso del secreto bancario, y de tipo público en el caso del secreto tributario.

fines diversos de los que fue suministrada (la determinación de impuestos), o que será transferida o comunicada a terceros. Protegiendo la confianza de los contribuyentes se puede lograr un mayor éxito en la obtención de datos que de otra forma serían de difícil acceso para la autoridad fiscal; ello, en consecuencia, incidiría en la recaudación (Calderón, 2009: 172). De esta forma, es factible atribuir al secreto fiscal una finalidad instrumental a la par del ámbito de protección que establece respecto de la información personal de los contribuyentes.⁹

Por lo que hace a su naturaleza, cabe decir que el secreto fiscal no se encuentra establecido a nivel normativo como la enunciación de un derecho, sino en términos directivos, como un deber de sigilo por parte de la autoridad fiscal, que incluso admite no menos de 17 excepciones en los que podrá proporcionarse información, aunque no ciertamente para dominio público. Esta enunciación puede generar conceptualizaciones incorrectas respecto de la naturaleza del secreto fiscal. Por ejemplo, derivado de la redacción del artículo 69 del Código Fiscal, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación -en una tesis aislada de enero de 2013-¹⁰ definió al secreto fiscal como una “regla-fin” con base en su mera enunciación o “*diseño*” normativo, prescindiendo de cualquier otro tipo de análisis y argumentación.

No obstante, consideramos que la conceptualización realizada por la Corte resulta poco afortunada y, a la postre, incorrecta. El hecho de que el diseño o enunciación normativa del secreto fiscal sea en términos prescriptivos (de un deber u obligación) y no declarativos (de un derecho) no impide que se pueda reconocer la existencia de un derecho fundamental subyacente al secreto fiscal. Para afirmar lo dicho partimos, en primer término, de considerar a las normas jurídicas formadas por reglas y principios (Atienza y Ruiz, 1991: 106-107).¹¹ Con base en esta distinción, podemos establecer que las

⁹ Luna Pla y Ríos Granados (2014: 24) coinciden en señalar que el secreto fiscal se justifica cuando resguarda datos confidenciales que puedan poner en peligro datos personales y la vida privada de las personas, así como cuando se pongan en riesgo la recaudación de las contribuciones y las facultades de comprobación.

¹⁰ Véase, Tesis aislada 1a. CVII/2013 (10a.), 10a. época, 1a. Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIX, abril de 2013, t. 1, p. 970.

¹¹ Respecto a la distinción entre reglas y principios, véase, Robert Alexy (1993: 81-87).

normas jurídicas no solo operan como razones que fijan o determinan condicionalmente el sentido en que debe entenderse un enunciado jurídico (reglas), sino también como razones que permiten la deliberación, por parte del operador jurídico, respecto del contenido y sentido de una disposición (principios), con el correspondiente deber de hacerlo jurídicamente (fundamentadamente) (Atienza y Ruiz, 1991: 111-112). Conforme a lo anterior, es factible identificar normas que establecen principios *explícitos*, que proporcionan razones para resolver en un determinado sentido y cuya fuerza ha de ser ponderada respecto de otras razones (principios) por el operador jurídico.¹² Pero también es dable identificar principios *implícitos* en la norma, esto es, principios extraídos a partir de enunciados presentes en el ordenamiento jurídico, con base en cierta cualidad del contenido de la norma en concreto; dicha cualidad es su adecuación o coherencia en relación con las reglas y los principios explícitos (Atienza y Ruiz, 1991: 111-112).¹³

Así, el operador jurídico, en su labor de interpretación de las normas (en cuanto a reglas o principios), buscando la razón y coherencia de las mismas, puede arribar al establecimiento de un principio. En el caso concreto, es cierto que el secreto fiscal se encuentra normativamente enunciado como una regla condicional (en términos de causa/efecto o caso/solución), al establecer una carga para la autoridad fiscal que, cuando intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones fiscales (causa), deberá guardar reserva absoluta respecto de las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o los captados en ejercicio de sus facultades de comprobación (efecto). Sin embargo, frente a la indagación de su finalidad y de su interpretación coherente y sistemática, es factible determinar que al secreto fiscal le subyace un principio de protección de los datos personales de los contribuyentes,¹⁴ en concordancia con el ámbito de protección de los

¹² Por ejemplo, el principio de la máxima publicidad que rige en materia de acceso a la información.

¹³ Por ejemplo, el derecho al mínimo vital que se deriva de una interpretación sistemática de diversos artículos constitucionales. Véase, Tesis 1a. XCVII/2007, 9a. época, 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, T. XXV, mayo de 2007, p. 793.

¹⁴ Entendemos, en este contexto, “principio” en el sentido de una norma que expresa valores superiores de un ordenamiento jurídico (Atienza y Ruiz, 1991: 104).

datos personales establecido en otras normas -tanto reglas¹⁵ como principios-¹⁶ relacionadas con la naturaleza de la información proporcionada. En esos términos, la norma jurídica relativa al secreto fiscal implica, en esencia, un principio de protección de la información personal de los contribuyentes, no obstante que en su enunciación normativa se presente como una regla. Adicionalmente a ello, conviene recordar que la garantía de un derecho fundamental se traduce en la incorporación normativa de deberes públicos correspondientes a la prohibición de lesionar derechos (*supra* I.). Así, el establecimiento de un deber de reserva absoluta de la información proporcionada por los contribuyentes u obtenida por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades, necesariamente correspondería a la existencia de un derecho a la protección de dichos datos, que si bien no es enunciado en el propio artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, es reconocido por otras normas del ordenamiento jurídico, tanto legales como constitucionales.¹⁷ Lo anterior incluso puede conducirnos a afirmar que, aun si el código tributario no previera la figura del secreto fiscal, ello no implicaría la inexistencia de un derecho a la protección de los datos personales de los contribuyentes, pues el mismo es contemplado por otras disposiciones legales y, en última instancia, por la propia Constitución. En esos términos, el deber de reserva establecido en el numeral 69 del Código Fiscal se complementarían con otras disposiciones que conforman las garantías específicas establecidas en el ámbito tributario para la protección del derecho fundamental a la protección de datos personales.¹⁸ En consecuencia, no es razonable argumentar –como lo ha hecho la Corte al definir el secreto fiscal- que, por establecerse el secreto fiscal en términos de un deber (y no en términos de un derecho), esto descalificaría la

¹⁵ Como por ejemplo, las previstas en la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (en particular, en sus artículos 116 a 120) y en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (artículo 2º fracción VII).

¹⁶ Como el previsto en el segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución federal: “Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley.”

¹⁷ Véanse, notas 14 y 15.

¹⁸ Entre dichas disposiciones legales encontraríamos la infracción al deber de reserva y su sanción (pecuniaria e incluso penal), establecidos, respectivamente, en los artículos 87 fracción V y 114-B del propio ordenamiento legal.

existencia de un derecho fundamental pues, antes bien, dicha circunstancia denota la presencia de garantías específicas que aseguran la eficacia de un derecho fundamental -el de la protección de datos personales-.

2. *Ámbito personal de protección del secreto fiscal*

Abordamos ahora la cuestión respecto a quiénes son los sujetos protegidos por el secreto fiscal. A nivel legal,¹⁹ los datos personales solo conciernen y se protegen respecto de personas físicas. Sin embargo, a nivel doctrinal e incluso jurisdiccional la respuesta a dicha cuestión no es tan sencilla, principalmente por lo que hace a la consideración de la protección de datos personales como derecho humano o bien como derecho fundamental. Aceptando la diferencia que existe entre uno y otro concepto,²⁰ es preciso constatar que tanto derechos humanos como derechos fundamentales pueden proteger, ambos, bienes esenciales de la persona y los catálogos de unos y otros tienden a coincidir básicamente; los que comienzan siendo derechos humanos se convierten en derechos fundamentales por virtud de su constitucionalización (Carmona, 2006: 174). Por lo que hace a la protección de los datos personales, acordaremos que es de aquellos casos en que derechos fundamentales y derechos humanos son coincidentes. Lo anterior es así, pues sobre el particular no podría dissociarse la constitucionalización del derecho fundamental a la protección de datos personales respecto de su finalidad primigenia, que –como ya se señaló- busca la protección a la intimidad o vida privada, aspectos necesariamente vinculados con la naturaleza del ser humano, al ser un derecho de la personalidad (SCJN, 2013: 67 y 71). Así pues, el secreto fiscal se encontraría protegiendo, primeramente, datos de personas físicas.

¹⁹ Tanto la anterior Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (artículo 3º fracción II) como la vigente Ley Federal de Protección de Datos en Posesión de los Particulares (artículo 3º fracción V) definen a los datos personales solo en relación con las personas físicas. Esta definición corresponde a estándares internacionales, tomados básicamente de la Directiva 95/46 de la Comunidad Europea. Véase, nota 6.

²⁰ Respecto a la distinción entre derechos humanos y fundamentales, véase, Juan A. Cruz Parceró (2014).

Lo dicho anteriormente no puede, empero, entenderse en el sentido de que se descalifique a las personas morales del ámbito de protección del secreto tributario y que, por ejemplo, la información perteneciente a personas jurídicas pueda ser disponible *per se* para el dominio público. Existen razones que, con independencia de su finalidad inicial, permiten afirmar que el derecho fundamental a la protección de datos también protege a las personas jurídico-colectivas. Para ello, retomamos los argumentos vertidos por la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 56/2011 (de mayo de 2013). Para la Corte, las personas morales cuentan con determinados espacios, como su domicilio y sus comunicaciones, o bien, con ciertos datos económicos, comerciales o inherentes a su identidad que sí deben estar protegidos frente a intromisiones ilegítimas, ya que los bienes que tutelan o protegen los derechos a la intimidad o privacidad y a la protección de datos personales, *“en sentido amplio, pueden comprender, en tanto no se aleja ni se opone a esa tutela, a aquellos documentos e información de las personas jurídicas colectivas que escapan al conocimiento de terceros”* (SCJN, 2013: 71). Conforme a ello, la información entregada por las personas morales a las autoridades, aun cuando sea pública por estar en poder de la autoridad (conforme a la fracción I, Apartado A del artículo 6º constitucional), puede actualizar excepciones a su divulgación, si la misma tiene el carácter de confidencial, al corresponder a un ámbito privado de la persona jurídica. Para la determinación del carácter confidencial de la información, la Corte señaló que se deberá analizar la misma conforme al marco normativo aplicable a la materia de acceso a la información pública y, si encuadra en los supuestos de confidencialidad o reserva, no debe divulgarse (SCJN, 2013: 91).

Coincidimos con el hecho de que existe una identidad de razón respecto de la naturaleza y tipo de datos que tanto personas físicas como morales proporcionan a la autoridad fiscal: de identificación, contacto, contables, financieros y patrimoniales;²¹ adicionalmente a ello, el titular de dicha información es identificado o identificable y la misma no puede ser disociada de aquel

²¹ Toda esta información configuraría datos personales de acuerdo con el artículo 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el cuarto párrafo del artículo 8º de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.

al momento de entregarse o ser obtenida por la autoridad fiscal. Por tanto, los datos proporcionados tanto por personas físicas como morales, estarían ambos protegidos por la confidencialidad²² establecida en el artículo 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información.²³ Ello, en consecuencia, autoriza a afirmar que el secreto fiscal también extiende su ámbito de protección a las personas jurídicas, en función del tipo de información (privada) que se proporciona o a la que se accede.²⁴

Desde luego, debe reconocerse que existen casos en los que las personas morales, para el desarrollo de sus actividades, están obligadas a revelar o comunicar parte de dicha información considerada como privada, de la que sí se puede llegar a tener acceso.²⁵ Sin embargo, consideramos que estas

²² Cabe señalar que esta postura es aceptada, en el ámbito doméstico, al menos por parte de la doctrina especializada. Luna Pla y Ríos Granados (2014: 27) señalan que el contenido del secreto fiscal sería materia de resguardo por el artículo 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (que establecía la información considerada confidencial), y no por los artículos 13 y 14 de la propia ley (que señalaban la información de tipo reservada), que protege un bien jurídico de interés público como lo es la vida privada de los particulares y el patrimonio de las empresas.

²³ Como de hecho así lo reconoce la propia ley, al señalar el referido numeral que “se considera como información confidencial: los secretos bancario, fiduciario, industrial, comercial, fiscal, bursátil y postal, cuya titularidad corresponda a particulares, sujetos de derecho internacional o a sujetos obligados cuando no involucren el ejercicio de recursos públicos”.

²⁴ La Corte Europea de Derechos Humanos ha extendido y aplicado el artículo 8 (derecho a la vida privada y familiar) del Convenio Europeo de Derechos Humanos a entidades jurídicas. También el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que la protección de la confidencialidad de los secretos empresariales está cubierta por el derecho a la intimidad y además constituye un principio general del Derecho Comunitario (Calderón, 2009: 31).

²⁵ Las sociedades mercantiles (y los comerciantes en general), por ejemplo, tenían el deber legal (sin sanción) de anunciar y participar su calidad mercantil, lo que incluye dar a conocer datos relativos a su denominación y domicilio (conforme al artículo 17 del Código de Comercio anterior, ya que se ha derogado esta disposición). De igual forma, las empresas que coticen en el mercado bursátil de valores, están obligadas a presentar a la bolsa diversa información financiera y corporativa (artículo 104 de la Ley del Mercado de Valores).

obligaciones de comunicación de información confidencial atienden a finalidades relacionadas con el normal desarrollo y cumplimiento de las actividades y objeto de las corporaciones, claramente diferenciadas de finalidades de carácter fiscal, además de que se da a conocer en contextos fuera del ámbito tributario. Por tanto, el hecho de que para otros efectos se conozca cierta información confidencial, no supone en modo alguno un *full disclosure* de la situación financiera y secretos comerciales de las personas jurídicas (León, 1997, 46 y 47) y, en consecuencia, no puede negarse sobre esta base la existencia de información confidencial que deba ser protegida en el ámbito tributario. Aunado a ello, las bases de datos y sistemas institucionales de la autoridad fiscal que contienen la información de los contribuyentes no constituyen un registro público ni una fuente de acceso público, en la medida en que la finalidad del otorgamiento o tratamiento de dichos datos atiende a fines exclusivamente fiscales y no de publicidad de los actos o de la información misma. Por tanto, respecto de los datos personales o información privada, su acceso o divulgación pública solo puede justificarse en la medida en que permita evaluar la gestión y actividades de la autoridad fiscal (aspecto sobre el que se profundizará más adelante).

III. RAZONABILIDAD DE LA DIVULGACIÓN DE DATOS PERSONALES DE LOS CONTRIBUYENTES

1. La facultad de divulgación de datos personales de contribuyentes establecida en el artículo 69 del Código Fiscal

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación dispone, a partir de 2014, 6 excepciones más a las previamente existentes, por las que se puede divulgar información de los contribuyentes; no obstante, a diferencia de sus predecesores, los nuevos casos implican una divulgación pública que podríamos denominar *vinculada* o *reglada* –esto es, que no deriva del ejercicio de una facultad discrecional previa por parte del sujeto obligado, como ya lo

autorizaba el anterior texto legal.²⁶ Dichas excepciones autorizan al Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT²⁷) a publicar, en su página de Internet, datos personales de contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos señalados por dicho numeral; la inclusión de dicha atribución legal obedeció a una iniciativa de reforma presentada por el Ejecutivo Federal en septiembre de 2013. Al efecto, el dispositivo en comento señala:

“Artículo 69.- ...

(Penúltimo párrafo) La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.²⁸

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.²⁹

²⁶ En efecto, ya desde su promulgación en 1981, el Código Fiscal autorizaba –en el segundo párrafo del propio artículo 69- la publicación del nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas de grupos de contribuyentes, “sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público”, en ejercicio de una facultad discrecional (Luna y Ríos, 2010a:101 y 127; SCJN, 2012: 33). Esta facultad se mantiene vigente, en el quinto párrafo del referido numeral.

²⁷ El SAT es un organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene a su cargo la aplicación de las leyes fiscales en nuestro país, incluida la facultad de recaudar impuestos (artículos 1º, 2º y 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como 33, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

²⁸ Un crédito fiscal, llanamente, constituye toda cantidad que se adeude al Estado, derivada de impuestos o cualquier contribución, así como de aprovechamientos. La falta de pago o garantía de un crédito fiscal lo hace exigible; se considera firme una vez que en su contra no procede medio de defensa alguno por el que pueda impugnarse o controvertirse. Véase, Guillermo Torres Domínguez (2012).

²⁹ El SAT complementa esta causal en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 (regla 1.3), al señalar que únicamente publicará a los contribuyentes que, además de estar no localizados, presenten incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.³⁰

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.”

Puede señalarse, genéricamente, que los supuestos aludidos corresponden a contribuyentes que han incumplido con obligaciones formales o sustantivas³¹ de las cuales hubiere derivado la determinación de un crédito fiscal o la configuración de un delito fiscal, aunque también se contemplan los casos de contribuyentes que no son localizados en su domicilio fiscal así como a quienes se le han cancelado y condonado créditos fiscales.

El propio artículo 69 dispone un procedimiento de “aclaración”, posterior a la divulgación de los datos, en el cual se podrán aportar pruebas que acrediten no encontrarse dentro de la situación que dio origen a la divulgación; la autoridad resolverá en un plazo de 3 días hábiles la aclaración y, de ser procedente, eliminará la información publicada en la siguiente actualización del listado, que se hace quincenalmente.³² Cabe resaltar que en este procedimiento no existe suspensión de la divulgación de los datos personales.

2. Análisis de la razonabilidad de la medida

Para analizar la razonabilidad de la divulgación de datos personales de los contribuyentes, se recurrirá al modelo del *test* de proporcionalidad. Para ello, seguimos la metodología desarrollada por Robert Alexy que presenta David

³⁰ El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación hace referencia a la cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en su cobro o por insolvencia del deudor o responsable solidario.

³¹ La responsabilidad tributaria tiene como contenido dos tipos de obligaciones, a saber la principal o sustantiva, consistente en el pago de la contribución, y obligaciones secundarias, formales o accesorias, que a su vez se subdividen en obligaciones de hacer (por ejemplo, formular declaraciones o autodeterminar la contribución), de no hacer (como no cometer infracciones) o de tolerar (permitir el desarrollo de visitas domiciliarias) (Rodríguez Lobato, 2010: 110 y De la Garza, 2000: 455).

³² Cfr. Regla 1.1, Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, Diario Oficial de la Federación, 30/12/2014.

Martínez Zorrilla (2014: 3 a 27). El empleo de la proporcionalidad presupone un conflicto normativo entre principios, en el sentido en el que los hemos entendido aquí -como derechos y libertades fundamentales; bienes constitucionalmente protegidos-.³³

El principio de proporcionalidad se trata, en síntesis, de un análisis costo-beneficio: para que una decisión esté racionalmente justificada, los beneficios (satisfacción de uno de los principios) deben ser superiores a los costos (lesión o menoscabo de otro principio). Para analizar si los beneficios superan a los costos, Alexy elabora un modelo que comprende la aplicación de diversas etapas sucesivas (los “subprincipios”), de manera que el incumplimiento de cualquiera de ellas supone el rechazo de la decisión relativa, por injustificada; dichos subprincipios son la idoneidad o adecuación, la necesidad y la proporcionalidad *stricto sensu*.³⁴ Es conforme a esta metodología que se realizará el examen a la medida legislativa consistente en la atribución de la autoridad fiscal para divulgar los nombres, denominaciones y claves del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de las personas físicas y morales

³³ Este esquema de análisis se aplica no solo para ámbitos judiciales, sino también para el examen de la constitucionalidad de las medidas legislativas. El procedimiento ha sido adoptado recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al respecto, es ilustrativa la jurisprudencia del Pleno 130/2007, aunque la misma resulta un tanto deficitaria metodológicamente. Véase, Rafael Aguilera Portales y Rodrigo López Sánchez (2014).

³⁴ Sintéticamente, cada sub principio aludido implica lo siguiente: la idoneidad o adecuación exige comprobar si la medida legislativa persigue un interés o fin constitucionalmente válido y, de ser así, que se trate de una medida adecuada, efectiva o idónea para la consecución de dicho fin; esto se traduce en que las pretensiones en disputa puedan efectivamente ampararse en el ejercicio de un derecho y que el conflicto no es aparente. Respecto a la necesidad, hay que acreditar que no existe alguna otra alternativa que tenga como mínimo el mismo grado de adecuación o eficacia para alcanzar ese mismo fin, y que al mismo tiempo sea menos lesiva o que suponga un menor sacrificio para el resto de los derechos implicados. Finalmente, respecto de la proporcionalidad, se debe comparar si el nivel o grado de satisfacción de un principio o derecho compensa la lesión o menoscabo del otro principio implicado; aquí, la clave estriba en examinar las circunstancias del caso para intentar extraer aquellas propiedades relevantes para “inclinarse la balanza” en uno u otro sentido (Martínez, 2014: 3 a 27).

que actualizan los supuestos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

A. Adecuación o idoneidad. El primer paso consiste en comprobar que existe un genuino conflicto de derechos. A este respecto, como se apuntó (*supra* II.1.), detrás del secreto fiscal subyace la protección del derecho fundamental a la protección de datos personales de los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas. Desde luego, esta configuración del secreto fiscal no es coincidente con la asumida por el Ejecutivo Federal en su iniciativa de reforma (según se señaló en el apartado anterior), que a su vez retomó la concepción establecida en el precedente judicial al que se ha hecho referencia en el apartado anterior;³⁵ recordemos que el referido criterio definió al secreto fiscal como una “regla-fin” con base en su simple enunciación normativa, sin haber ahondado respecto a su teleología ni configuración en concordancia con un ámbito normativo más amplio, como el de la protección de los datos personales, que para la fecha de emisión del criterio judicial estaba ya reconocido como un derecho fundamental. Esa inexacta apreciación fue llevada más lejos por el Ejecutivo al señalar que el secreto fiscal, mediante las excepciones propuestas, pasaría a ser un derecho que se “adquiriría” solo en tanto el contribuyente cumpliera con sus obligaciones fiscales (Cámara de Diputados, 2013: 102-103); basta señalar que condicionar la titularidad de un derecho de la *personalidad* al cumplimiento de cualquier tipo de obligación, carece de sustento alguno. Así, la iniciativa presentada por el Ejecutivo se fundamenta en una premisa incorrecta respecto del fin y la naturaleza del secreto fiscal, pues el mismo sí protege un derecho fundamental.

Ahora bien, si por un lado es factible reconocer en el caso un derecho fundamental involucrado (la protección de datos personales), corresponde ahora analizar si en el otro extremo se está en presencia de otro derecho en contradicción. Considero que no lo hay. Los argumentos aducidos por el Ejecutivo –en la iniciativa en comento– señalan que la divulgación de datos de contribuyentes asegura el ejercicio del derecho fundamental de acceso a la información de las personas para estar informadas sobre la situación

³⁵ Véase, nota 9.

fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales, así como contar con elementos para poder decidir entre contribuyentes cumplidos e incumplidos y evitar riesgos en su patrimonio al realizar transacciones comerciales con cierto tipo de contribuyentes, tales como la improcedencia de la deducción de algún bien o servicio adquirido (*Ibídem*: 102-104). Al respecto, cabe decir que ni uno ni otro supuesto caben dentro del ejercicio de derecho fundamental alguno. Acceder a la información del gobierno representa un derecho instrumental que sirve como presupuesto para el ejercicio de otros derechos y de una función de escrutinio de la población respecto del ejercicio de las funciones públicas, como contralor de los poderes públicos (Abramovich, 2000); en ese tenor, la información tiene sentido cuando puede servir como control efectivo popular y su fórmula es la del control permanente de la gestión pública (Pierini y Lorences, 1999: 68), lo que le daría a esa información el carácter de “interés público” (*infra* IV.1.C). Situaciones -ambas- que no ocurren en la gran mayoría de los casos de divulgación pública establecidos por el penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, pues las hipótesis previstas hacen referencia a situaciones concretas de incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de ciertos contribuyentes, mas no al desarrollo de actividades públicas o el ejercicio de funciones por parte de las autoridades fiscales, por lo que una evaluación de la gestión pública sería prácticamente nula; la situación de incumplimiento de un contribuyente, amén de evidenciarlo o exhibirlo como “incumplido”, no aporta nada significativo respecto de la actuación de la autoridad en ese caso concreto.

En este sentido, tampoco cabe argumentar que se está en presencia de la garantía del derecho a la información (prevista en el artículo 6º, párrafo primero *in fine* constitucional), pues este está referido a la libre divulgación de información como consecuencia de la libertad de opinión y expresión en una dimensión social (Burgoa, 1978: 673 a 675), con la consecuente obligación del Estado de garantizar para la sociedad la veracidad, oportunidad, objetividad y pluralidad de la información en los medios masivos de comunicación (Villanueva, 2003: 125 y 130 y Bárcena-SCJN, 2012: 42); situaciones que no guardan relación alguna con la prevención de supuestos riesgos para aquellos contribuyentes que realicen operaciones comerciales con personas

incluidas en los listados divulgados por el SAT. Inclusive, el riesgo al que alude la iniciativa legislativa (la improcedencia de la deducción del gasto efectuado) carece de sustento, pues a nivel legal se encuentran expresamente establecidos los requisitos para la procedencia de las deducciones³⁶ y dentro de ninguno de ellos se contempla el rechazo de las mismas por alguno de los supuestos señalados en el artículo 69 del Código Fiscal.³⁷

Cabe señalar que tanto Luna Pla y Ríos Granados (2010a: 5 y 2014: 24, 37 y 38) como promotores de litigio estratégico (como el que derivó en el amparo en revisión 699/2011, al que hacemos referencia en este trabajo; SCJN, 2012: 11) han argumentado que derivado de la relación jurídico-tributaria, se genera una especie de derecho de los contribuyentes a verificar si los demás contribuyentes cumplen con su obligación de contribuir proporcional y equitativamente, o a “*saber que los contribuyentes también pagan los impuestos debidos*”, lo cual daría a la información personal el carácter de interés público y, por tanto, autorizaría su divulgación. Sin entrar a cuestionar la fundamentación del pretendido derecho (respecto del que no se abundan mayores elementos), cabe preguntarse si, en efecto, el acceso a la información y la

³⁶ Al respecto, véanse, artículos 25, 27 y 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

³⁷ A nivel jurisprudencial se ha hecho referencia a una “libertad de configuración” por parte del legislador y se considera que basta con que el acto legislativo no persiga un fin abiertamente contrario o prohibido por la Constitución para aprobar el tamiz de la adecuación o idoneidad (Martínez, 2014: 14); sin embargo, no puede considerarse que esta mera circunstancia supla las exigencias de su motivación, máxime si en ello está en juego un derecho fundamental y las razones que se aducen no encuentran sustento en derecho alguno, como acontece en el caso analizado. Frente a una “categoría sospechosa” en donde determinados valores constitucionales pueden ponerse en peligro con la medida legislativa de que se trate, la motivación legislativa debe ser reforzada tanto fáctica (hechos que justifiquen la medida) como sustantivamente (justificación expresa, objetiva y razonable) y el escrutinio judicial debe ser mayor (SCJN, 2009). En concordancia con ello, Sánchez Gil (2009: 406) señala que el examen de la proporcionalidad debe tener por objeto el efectivo control constitucional de las atribuciones legislativas, llevando a que el legislador se esfuerce por ofrecer *verdaderas justificaciones para sus actos*, evitando la ligereza con que pretenden justificar las normas generales que expiden, a las cuales dan visto bueno los juzgadores.

transparencia tienen como finalidad verificar el cumplimiento de obligaciones por parte de los ciudadanos; consideramos que no.

Las autoras citadas son consistentes en señalar que el objeto de la transparencia y el acceso a la información es el escrutinio de la actuación de las autoridades (2010a, 2010b; Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014: 5 y 6), no de los ciudadanos. En ese sentido, lo que se somete a examen son las acciones u omisiones de la autoridad para hacer cumplir la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos. De ahí que la pretensión consistente en saber si los contribuyentes han pagado sus impuestos y cumplido con sus obligaciones, no debe confundirse con la de conocer si la autoridad ha garantizado el correcto pago de las contribuciones, asegurado el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y desarrollado la relación jurídico-tributaria conforme al marco legal y constitucional; lo anterior, ya que es esta premisa y no aquella la que autoriza el acceso o la divulgación de información y le daría a esta el carácter de interés público. Por tanto, fundar el acceso o la divulgación de datos personales en el conocimiento y/o la evaluación de las conductas de los particulares, resulta insatisfactorio.

En suma, la divulgación de los datos personales y privados de los contribuyentes vulnera la intimidad y privacidad de sus titulares (ámbitos protegidos constitucionalmente), pero —en contrapartida— la medida legislativa no se ampara en el ejercicio de ningún derecho fundamental, al caer fuera de la esfera de protección del acceso a la información o del derecho a la información. Así pues, el conflicto sería aparente y no se perseguiría una finalidad constitucionalmente legítima; los únicos casos en que se estaría en presencia de un verdadero conflicto normativo son los relativos a la cancelación y condonación de créditos fiscales, mas no en el resto de los supuestos.

B. Necesidad. Toda vez que los supuestos establecidos en las fracciones I a IV del penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal (recordemos, contribuyentes con créditos fiscales firmes o exigibles no garantizados; no localizados o responsables de un delito fiscal) no acreditan la exigencia de idoneidad o adecuación, las mismas son medidas legislativas carentes de

racionalidad y, por tanto, anticonstitucionales; ello implica que no se entre al estudio de la *necesidad* de las mismas. Sobra decir que frente a los supuestos de procedencia de la divulgación de datos personales, coexisten normativamente una diversidad de atribuciones no excluyentes entre sí que la autoridad se encuentra facultada y expedita para ejercer³⁸ si bien muchas de ellas resultan francamente cuestionables.³⁹ Aunado a ello, debe considerarse que la divulgación de la información de los contribuyentes no produce ningún efecto jurídico en la relación tributaria, mientras que la autoridad todavía dispone de sus facultades de verificación, comprobación y cobro respecto de aquellos.

Por lo que hace a los supuestos establecidos en las fracciones V y VI del penúltimo párrafo del artículo 69 del código tributario (relativos a la cancelación y condonación de créditos), se estima que los mismos satisfacen el subprincipio de necesidad, pues no existe alguna otra alternativa que sea igualmente eficaz y menos lesiva para la persecución del fin pretendido, como lo es la transparencia y la rendición de cuentas de la gestión pública, objetivos que se persiguen mediante el ejercicio del derecho de acceso a la información (Bárcena-SCJN, 2012: 61).⁴⁰ En ese sentido, la publicación en la página de Internet del SAT de la información de los contribuyentes, a quienes les cancelen o condonen créditos fiscales, es concordante con el mecanismo de

³⁸ Entre ellas se pueden encontrar la práctica de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, el aseguramiento precautorio, la revocación de certificados de sello digital para expedir comprobantes fiscales digitales por Internet (facturas), el inicio de querrelas penales (en lo que sean aplicables) o el procedimiento administrativo de ejecución, lo cual incluye la intervención de la negociación del contribuyente o la inmovilización (embargo) de depósitos bancarios (cuentas).

³⁹ Tales como el aseguramiento precautorio o la inmovilización de cuentas, que resultan igualmente desproporcionales. Véase, Guillermo Torres Domínguez (2012).

⁴⁰ La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública establece como sus objetivos el de “Promover, fomentar y difundir la cultura de la transparencia en el ejercicio de la función pública, el acceso a la información, la participación ciudadana, así como la rendición de cuentas...” (Artículos 1º y 2º fracción VII).

publicidad establecido por la normatividad de la materia (artículo 60 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública).⁴¹

C. Proporcionalidad. La proporcionalidad respecto de la protección de datos personales en los casos de condonación y cancelación de créditos fiscales será analizada bajo una prueba de interés público en el apartado siguiente.

IV. PRUEBA DE INTERÉS PÚBLICO DE LA DIVULGACIÓN DE DATOS PERSONALES Y PRIVADOS DE CONTRIBUYENTES

1. La prueba de interés público

La prueba de interés público (en el derecho comparado, *public interest test*) implica un juicio de ponderación (*balancing test*) del peso de un derecho (o bloque de derechos) en controversia con el acceso a la información, y el interés público que subyace a la protección de uno u otro. Una autoridad solo puede negar el acceso a la información si el interés público en mantener la excepción (que impide el acceso a la información) pesa más que el interés público en su divulgación (Information Commissioner’s Office, en adelante ICO, 2013: 2). En esos términos, la prueba de interés público implica ponderar si el derecho del público a saber supera o anula algún otro derecho o excepciones (Pirc, 2005: 12), *ponderar los beneficios que se alcanzarían con la divulgación de la información personal en contraposición con los perjuicios que ocasionaría su apertura* (Bárcena-SCJN, 2012: 59); se trataría pues, de un juicio de ponderación con criterios específicos para el ámbito del acceso a la información.⁴² De esta forma, la prueba de interés público se construye como un estándar o criterio de revisión para la aplicación de las excepciones

⁴¹ Respecto a la cancelación y condonación de créditos fiscales, véase, Issa Luna Pla y Gabriela Ríos Granados (2014: 9-11 y 2010b).

⁴² Si bien se ha considerado que la prueba de interés público implica el procedimiento “completo” del *test de proporcionalidad* (Pirc, 2005: 10-11; Ríos y Pla, 2010a: 198) –así incluso lo concibe la nueva Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en su artículo 149- lo cierto es que, de acuerdo con lo que en derecho comparado se entiende por ella, la prueba de interés público corresponde propiamente al subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, que atañe al ámbito de la ponderación (Alexy, 2014: 3).

al principio de publicidad de la información contenido en las leyes de transparencia, en específico, por lo que hace a aquellas excepciones que protegen intereses privados o particulares (López-Ayllón y Posadas, 2007). La clave para la decisión sobre la prevalencia del acceso a la información o la protección de los datos personales o privados estribaría en la determinación de la o las *propiedades relevantes* para inclinar la decisión en uno u otro sentido. En concreto, se ha identificado al *interés público* como el criterio relevante para la decisión de conflictos entre los derechos fundamentales de acceso a la información y la protección de datos personales, de ahí la denominación de tal prueba.

En México, solo hasta la expedición de la nueva Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (en adelante, la Ley) se estableció la exigencia de una prueba de interés público en referencia a un caso específico y en la resolución de los recursos de revisión,⁴³ debiéndose corroborar “la proporcionalidad entre la invasión a la intimidad ocasionada por la divulgación de la información confidencial y el interés público de la información” (artículo 120). En derecho comparado, para la aplicación de la prueba de interés público se ha establecido un estándar que involucra tres pasos: 1) identificar las consideraciones relevantes de interés público a favor de la divulgación de la información; 2) identificar las consideraciones relevantes de interés público en contra de la divulgación y 3) determinar el peso de las consideraciones de interés público a favor y en contra de la apertura y dónde recae el peso entre los dos intereses (ICO, 2013: 8 a 26 e Information and Privacy Commission New South Wales, 2014). Para nuestro caso en estudio, retomaremos la ejemplar prueba de interés público aplicada para el proyecto del amparo en revisión 699/2011, formulado por el Dr. Arturo Bárcena (SCJN, 2012: 69 a 82), prueba que es plenamente coincidente con los parámetros indicados y que incluso se refiere a los supuestos de condonación y cancelación de créditos fiscales, en un análisis del Código Fiscal previo a su reforma de 2014.

⁴³ La prueba se aplica respecto de la publicación de información confidencial por razones de seguridad nacional y salubridad general, o para proteger los derechos de terceros (artículo 120, fracción IV) así como para la resolución de recursos de revisión (artículo 149), aunque en este último caso se está haciendo referencia, en sí, al *test* de proporcionalidad.

A. *Supuestos normativos sujetos a examen.* Toda vez que –como se señaló– solo dos de las excepciones al secreto fiscal superaron la prueba de su adecuación y necesidad, únicamente los supuestos de divulgación de información de contribuyentes a quienes se les hubiere condonado o cancelado créditos fiscales, serán objeto de examen.

B. *Límite del acceso a la información.* Por lo que hace a las medidas subsistentes, la publicación del nombre o denominación y clave del RFC de los contribuyentes a quienes se les condonaron o cancelaron créditos fiscales, al constituir información amparada por el derecho a la protección de datos, tienen prevalencia *prima facie* sobre el derecho de acceso a la información. El hecho de que dicha información personal se considere pública por encontrarse en posesión de la autoridad, no implica su disponibilidad *per se*, ya que su divulgación se encuentra limitada a las excepciones establecidas normativamente en función de la naturaleza de la información (personal y privada) considerada, por lo mismo, confidencial (*supra* II., 2.).

C. *Prueba de interés público.* Una vez establecida una prevalencia *prima facie* de la excepción a la divulgación de la información, la ponderación a desarrollar conlleva la necesaria definición y determinación del interés público. El interés público no sería aquel que satisface la curiosidad o simplemente provee entretenimiento o diversión; ni sería necesariamente lo mismo que aquello que interesa al público (Cook, 2003: 19) o a una audiencia. El interés público significa aquí el bien público, que puede cubrir un amplio rango de valores y principios relacionados con el bien público o aquello que está en los mejores intereses de la sociedad (ICO, 2013: 5 y 6).

1. Interés público a favor de la divulgación. Por un lado se puede considerar que existirá interés público en aquella información que contribuya al escrutinio de la actuación de las autoridades con la finalidad de favorecer la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración de los recursos públicos (Bárcena-SCJN, 2012: 61); la transparencia y la rendición de cuentas juegan, en ese sentido, un papel fundamental para cualquier régimen democrático, como el que nuestro país aspira a ser (artículo 26 constitucional). La transparencia en la administración de los recursos es, de igual forma, un

principio previsto constitucionalmente (artículo 134). En el mismo sentido, la ley señala que se considera información de interés público aquella que “*resulta relevante o beneficiosa para la sociedad y no simplemente de interés individual, cuya divulgación resulta útil para que el público comprenda las actividades que llevan a cabo los sujetos obligados*” (artículo 3º fracción XII). A este respecto, se ha considerado que en virtud de que la cancelación y condonación de créditos fiscales constituyen un gasto fiscal⁴⁴ los mismos se rigen por los principios constitucionales del gasto público (Bárcena-SCJN, 2012: 75), que incluyen la transparencia en su administración (artículo 134) y la publicidad de su entrega a personas físicas y morales (artículo 6º fracción VI constitucional). De esta forma, si los créditos fiscales condonados y cancelados constituyen un gasto público cuyo ejercicio debe estar sujeto a la transparencia en su manejo, se considera que los datos de los contribuyentes a quienes se les cancelen o condonen créditos fiscales, constituyen información que promueve un interés público, al: 1) aportar información relativa al proceso de toma de decisiones llevada a cabo por la autoridad, en aras de que los ciudadanos cuenten con elementos suficientes que les permitan evaluar el diseño e implementación de esa política pública (de cancelación y condonación de créditos); 2) contribuir a la rendición de cuentas de las autoridades fiscales, en donde la información puede servir para saber si la autoridad actuó de forma arbitraria o favoreciendo determinados intereses; 3) permitir que se conozcan aspectos relacionados con la actuación de la autoridad en el ámbito de la administración de los recursos públicos (Bárcena-SCJN, 2012: 76 a 78). Adicionalmente, respecto de la divulgación de los datos personales de los contribuyentes beneficiados, no existe mayor lesión a su esfera jurídica, pues no se afecta la seguridad de los mismos al no reflejarse su capacidad económica con la divulgación.

2. Interés público en contra de la divulgación. En contrapartida, debe considerarse que existe un interés público en la protección de los datos personales y privados en aras de la salvaguarda de un derecho fundamental, como

⁴⁴ Un gasto fiscal es una cantidad que el Estado deja de recaudar en virtud de algún beneficio en el sistema impositivo, implicando una transferencia de recursos del gobierno hacia diversos sectores de la economía o del contribuyentes (Mijangos, 1991: 443 y Luna y Ríos, 2010b: 52)

lo es el de la protección de datos personales, de manera que el Estado asegure la existencia de un ámbito libre de interferencias externas no deseadas, lo cual incluye su información personal y privada. La forma en que se recaba, utiliza, almacena y transmite la información de las personas puede propiciar injerencias arbitrarias o ilegales en la esfera íntima de las personas, que obligan al reconocimiento y establecimiento de prerrogativas, principios y procedimientos para el tratamiento de la información concerniente a las personas (Ornelas y Gómez-Robledo, 2006: 14 y 17). En esa medida, existe un interés público en que el Estado garantice a las personas el poder controlar su información y determinar el grado de privacidad que desean tener, en particular, respecto a su nombre, denominación o razón social y clave del RFC. Complementariamente, existe un interés público en la observancia de la seguridad jurídica respecto de la actuación de la autoridad, pues con la divulgación de datos personales de los contribuyentes la autoridad estaría faltando al principio de finalidad en el tratamiento de los mismos, lo que rompería con su deber legal de sigilo, al tratar dichos datos para usos distintos para los cuales los contribuyentes los entregaron. Esto implicaría que en el ámbito fiscal se pueda cambiar por completo —a juicio de la autoridad fiscal— tanto la obligación de confidencialidad de la información a que se tenga acceso como la finalidad de la obtención de los datos (Luna y Ríos Granados, 2010a: 131).⁴⁵ Finalmente, debe considerarse que la divulgación de la información de los contribuyentes, en los supuestos que se analizan, incidiría negativamente en la imagen o en la consideración que de ellos tienen los demás, al existir la posibilidad de que la opinión pública asocie el beneficio que recibieron con una actuación irregular, de dudosa legalidad o al margen de la ley por parte de la autoridad (Bárcena-SCJN, 2012: 78). En este sentido, es de interés público la conservación de un derecho fundamental al honor, que es reconocido jurisprudencialmente inclusive para las personas morales.⁴⁶

⁴⁵ Dicha situación incluso podría desalentar la confianza en la administración tributaria e incidir en los niveles de recaudación, lo que sería contrario a una de las finalidades que puede atribuirse al secreto fiscal (supra II., 1.).

⁴⁶ Cfr. Tesis aislada 1a. XXI/2011 (10a.), 10a. Época, 1a. Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro IV, enero de 2012, T. 3, p. 2905.

3. Ponderación de las razones de interés público a favor y en contra de la divulgación. Se considera que deben tener mayor peso las razones a favor de la divulgación en virtud de que, conforme al principio de máxima publicidad que rige en la interpretación del derecho de acceso a la información,⁴⁷ el posible daño individual que se ocasionaría a los contribuyentes cuyo nombre (o denominación) y clave del RFC se divulgue es mínimo frente al importante beneficio colectivo que implicaría la divulgación, dado el interés superior de la sociedad en la transparencia, la rendición de cuentas y la publicidad del gasto público en materia fiscal, aspectos que se promoverían en considerable proporción con la divulgación de la información referida. En ese sentido, la intensidad de la afectación al derecho fundamental a la protección de los datos personales es baja o leve, si se toma en consideración que los datos divulgados no constituyen información sensible,⁴⁸ ya que solo se refiere a datos de identificación del contribuyente. Tampoco puede considerarse razón de peso suficiente el que exista un riesgo de afectación a los contribuyentes en su imagen u honor a causa de la divulgación o que se genere un impacto negativo en la administración tributaria al desincentivarse la cooperación con la autoridad fiscal, pues si la cancelación o condonación de créditos se hace de manera correcta y no arbitraria y en apego a los principios constitucionales que rigen los gastos públicos, no existe riesgo alguno (Bárcena-SCJN, 2012: 76 a 79). En contrapartida, la apertura de la información tiene un peso fuerte, ya que la transparencia y la rendición de cuentas que implica la divulgación de la información referida, fortalecería al Estado de derecho y al régimen democrático al otorgar a los gobernados la seguridad de que en la recaudación de las contribuciones se respetan tanto los principios de

⁴⁷ El principio de máxima publicidad se traduce en el establecimiento de un limitado régimen de excepciones que favorezca en mayor medida la apertura de la información en posesión del Estado, así como que la denegación de información deberá tener una justificación robusta (Bárcena-SCJN, 2012: 50).

⁴⁸ De acuerdo con la fracción VI del artículo 3º de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares, los datos personales sensibles son aquellos que “afecten a la esfera más íntima de su titular, o cuya utilización indebida pueda dar origen a discriminación o conlleve un riesgo grave para éste. En particular, se consideran sensibles aquellos que puedan revelar aspectos como origen racial o étnico, estado de salud presente y futuro, información genética, creencias religiosas, filosóficas y morales, afiliación sindical, opiniones políticas, preferencia sexual.”

proporcionalidad y equidad tributarias (*ibídem*: 22) como los que disciplinan los gastos públicos, y se aplican criterios razonables y no arbitrarios en su manejo.⁴⁹

En consecuencia, se concluye que la medida legislativa consistente en la divulgación de datos personales de personas físicas y morales a quienes se les haya condonado o cancelado un crédito fiscal, como una excepción al secreto fiscal establecido en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, es proporcional, racionalmente justificada y, por tanto, constitucional. Por lo que hace al resto de supuestos establecidos en las fracciones I a IV del penúltimo párrafo del artículo en cuestión, las mismas carecen de idoneidad o adecuación y, en consecuencia, son anticonstitucionales.

V. LA DIVULGACIÓN DE DATOS PERSONALES DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS: LA DESPROTECCIÓN DE SUS DERECHOS

Es innegable que bajo la figura del secreto fiscal se han amparado negativas de acceso a información que es de notorio interés público y que favorece la transparencia y la rendición de cuentas en el ejercicio de la potestad tributaria. Los casos de solicitudes de acceso a información relativa a créditos cancelados a contribuyentes han implicado verdaderas batallas legales que, frente a la negativa de su divulgación por parte del SAT, derivaron incluso en la emisión de medidas cautelares por parte de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y a la interposición de una controversia constitucional por parte del entonces Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (Miramontes, 2010: 50 y 2011: 14 a 18). De igual forma,

⁴⁹ Cabe señalar que el artículo 119 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública establece que los sujetos obligados “no podrán clasificar la información relativa al ejercicio de recursos públicos como secreto fiscal”. De igual forma, la fracción I inciso d de su artículo 71 establece como obligación de los poderes ejecutivos federal y locales, la publicación actualizada del nombre, denominación o razón social y clave del RFC de los contribuyentes a los que se les hubiera cancelado o condonado algún crédito fiscal, así como los montos respectivos.

en la Suprema Corte de Justicia se perdió –en 2012- una importante oportunidad para pronunciarse respecto a este trascendental tema.⁵⁰

Esta situación denota la renuencia de la autoridad fiscal a un escrutinio público respecto del ejercicio de sus facultades; tal actitud no es aislada. Fundándose en una demanda legítima (como lo fue la solicitud de acceso a la información respecto de créditos cancelados y condonados), el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reforma lesiva del derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes que, a la postre, es contraria a la Constitución y no materializó las demandas de transparencia y rendición de cuentas a plenitud: el mismo día 1º de enero de 2014, en que entró en vigor la reforma relativa, el SAT publicó en su página de Internet un listado con la “Relación de los contribuyentes que incumplieron con sus obligaciones” (Prodecon, 2014: 2); dicho listado incluyó los datos de contribuyentes que, previo a la entrada en vigor de la enmienda legal, tenían créditos fiscales a su cargo o sentencias condenatorias. Sin embargo, precisamente respecto de los únicos casos en que sí existe un verdadero interés público en la divulgación de información, a saber, la condonación y cancelación de créditos fiscales, la autoridad fiscal argumentó que no podía proporcionar la misma pues, de hacerlo, estaría aplicando retroactivamente una ley en perjuicio de los contribuyentes a quienes se les condonaron o cancelaron créditos previos a 2014 (*Ibidem*: 8). Inclusive, debido a errores que se presentaron en la elaboración de las listas, quienes fueron indebidamente exhibidos en dichos listados resultaron afectados en su esfera de derechos, sin que se hubiere establecido ningún mecanismo de reparación del daño moral provocado, ni disculpa pública alguna.

La falta de prosecución de un verdadero y legítimo fin constitucional en la reforma al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación así como las posturas asumidas respecto a la información publicada revelan, por lo menos, que las

⁵⁰ Hacemos referencia al amparo en revisión 699/2011, cuyo proyecto de resolución –que aquí se retoma- pese a su pulcritud, no fue avalado por el Pleno de la Corte.

intenciones reales de la autoridad con la emisión de los listados relativos no buscaron estar conformes con un ejercicio de transparencia proactiva y con una disposición a la rendición de cuentas, ni mucho menos acordes con el marco constitucional de la protección de datos personales. Antes bien, constituyen medidas de presión que, mediante la exhibición de los contribuyentes, obligan o fuerzan a estos al pago de sus adeudos o a la regularización de su situación; medidas que, por cierto, no son necesarias ni proporcionales si la autoridad dispone de un amplio abanico de atribuciones por ejercer. En cambio, la publicación de los contribuyentes incumplidos en nada aporta a un ejercicio de evaluación de la gestión de la actividad tributaria, pues a quien se pone a examen y escrutinio público es a los ciudadanos, mas no a autoridades. Lo que sí se genera es una lesión de los derechos al honor y la propia imagen de los contribuyentes, al ser presentados como incumplidos y como riesgoso el realizar operaciones con ellos.

En suma, la actuación de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus atribuciones en materia de divulgación de datos personales de contribuyentes incumplidos; la proposición de reformas legales irrazonables por parte del Ejecutivo; su aval sin reserva o salvedad alguna por parte de los órganos legislativos (Prodecon, 2014: 8); así como la deficiente y descuidada interpretación del marco normativo por parte de los órganos judiciales, son sintomáticos de un gobierno que no se *toma en serio* los derechos fundamentales; que no comprende que su legitimidad se funda en el respeto y protección de esos derechos; de un gobierno para quien las libertades y derechos son un simple recurso retórico. Dworkin es categórico al señalar que “*si el gobierno no se toma los derechos en serio, entonces tampoco está tomando con seriedad el derecho*” (1984: 303).

En consonancia con ello, y trayendo a este punto las ideas de Ferrajoli respecto a democracia sustancial y Estado de derecho, no puede considerarse democrático aquel Estado que no se articule al servicio de la garantía de los derechos fundamentales. Cuando desde los diversos ámbitos del gobierno se vulneran derechos fundamentales, no existe democracia ni Estado de derecho. El caso de la reforma legal que autoriza la divulgación, sin más, de datos personales de los contribuyentes en casos que no sean de interés pú-

blico, es denotativo de una disonancia entre el reconocimiento de derechos fundamentales a nivel constitucional y la falta de su garantía efectiva a nivel legal. Normas tan deficitarias como la analizada ponen de manifiesto la falta de protección de los derechos fundamentales y en poco abonan a la consolidación de un verdadero Estado democrático de derecho en México.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

La medida legislativa que permite –desde enero de 2014- que las autoridades fiscales divulguen datos personales de contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones fiscales, es contraria al derecho fundamental, a la protección de datos personales, protegido constitucionalmente. Un análisis de la razonabilidad de esa medida a través del principio de proporcionalidad, demuestra que la misma carece de adecuación o idoneidad, tratándose de los casos de contribuyentes con créditos fiscales firmes o exigibles no garantizados, no localizados o responsables de un delito fiscal.

Lo anterior, toda vez que en estos casos no existe un interés público que funde la publicación de la información personal, al no ser el fin de la divulgación la evaluación de la actuación de las autoridades fiscales en aquellos supuestos, sino simplemente la exhibición pública de los contribuyentes. Solamente las causales de cancelación y condonación de créditos fiscales superan el test de proporcionalidad, al ser casos de interés público en la medida que promueven la transparencia, la rendición de cuentas y la publicidad del gasto público en materia fiscal. Esta situación ya había sido reconocida a nivel doctrinal y promovida en el ámbito jurisdiccional, por lo que la reforma al Código Fiscal, en ese sentido, solamente viene a recoger lo ya definido en otros ámbitos.

Conforme a lo anterior, resulta necesario compatibilizar y hacer conforme la facultad de divulgar datos personales de los contribuyentes que autoriza el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación –en los supuestos referidos en los que la medida carece de adecuación o idoneidad- con el derecho a la protección de datos personales, a efecto de excluir los mismos de la publica-

ción electrónica que efectúa el SAT. Mientras ello no ocurra, la divulgación de información de contribuyentes incumplidos será lesiva del derecho a la intimidad o vida privada, además de otro tipo de derechos, tales como el honor o la propia imagen.

VII. FUENTES DE CONSULTA

ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, 2000, *El acceso a la información como derecho*, [<http://goo.gl/k7Jfmz>], fecha última consulta: 08/11/2015

AGUILERA PORTALES, Rafael y LÓPEZ SÁNCHEZ, Rodrigo, 2014, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana (Límites y restricciones a los derechos fundamentales”, en GARCÍA, Mayolo y MORENO CRUZ, Rodolfo (coords.), *Argumentación jurídica. Fisonomía desde una óptica forense*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, “Sobre principios y reglas”, *Doxa*, Núm. 10, 1991.

ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

_____, 2014, “La fórmula del peso”, en CARBONELL, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica. El juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, cuarta edición, Porrúa, México.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblo, La Coruña, 2009.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Reformas constitucionales en orden cronológico*, [<http://goo.gl/wvuNY>] fecha última consulta: 04/11/2015.

_____, 2013 *Gaceta Parlamentaria*, México, número 3857-C, año XVI, 8 de septiembre de 2013.

CARMONA CUENCA, Encarna, “Los derechos sociales de prestación y el derecho al mínimo vital”, *Nuevas Políticas Públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, 2006, Núm. 2.

COOK, Meredith, *Balancing the Public Interest: Applying the public interest test to exemptions in the UK Freedom of Information Act 2000*, The Constitution Unit, 2003, Londres.

CRUZ PARCERO, Juan Antonio, “¿Son las empresas titulares de derecho humanos?”, en Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Personas jurídicas y derechos humanos. Un debate sobre la titularidad de los derechos humanos*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, México, 2014 .

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décimo octava edición, Porrúa, México, 2000.

DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1984.

FERRAJOLI, Luigi, 1989, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta.

_____, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999.

INFORMATION AND PRIVACY COMMISSION NEW SOUTH WALES (Australia), 2014, *Fact sheet. September 2014*, New South Wales, [<http://goo.gl/EjPYUO>], fecha última consulta: 09/11/2015.

INFORMATION COMMISSIONER'S OFFICE (Reino Unido), 2013, *The public interest test. Freedom of Information Act*, [<https://goo.gl/PSEN7x>], fecha última consulta: 09/11/2015.

LÓPEZ-AYLLÓN, Sergio y POSADAS, Alejandro, “Las pruebas de daño e interés público en materia de acceso a la información”, *Derecho comparado de la información*, 2007, Núm. 9, enero-junio.

LUNA PLA, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, UNAM, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, México, 2010.

_____, “El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México”, *Derecho Comparado de la Información*, 2010, Núm. 16.

_____, *ABC del secreto de los deudores fiscales*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, 2014.

_____, “Legalidad del secreto fiscal hasta por doce años”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, serie *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, Núm. 77, México, 2015.

MARTÍNEZ ZORRILLA, David, 2014, “El principio de proporcionalidad como criterio de resolución de conflictos constitucionales”, en GARCÍA, Mayolo y MORENO CRUZ, Rodolfo (coords.), *Argumentación jurídica. Fisonomía desde una óptica forense*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México.

MIJANGOS BORJA, María de la Luz, “Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Núm. 71, mayo-agosto, 1991.

MIRAMONTES SOTO, Héctor Manuel, “El secreto fiscal en México y la cancelación de créditos fiscales”, *Puntos finos*, diciembre 2010.

_____, “El secreto fiscal en México, el IFAI, la CNDH y la SCJN”, *Puntos finos*, mayo 2011.

MOLINA QUIROGA, Eduardo, “Preservación del derecho a la intimidad”, *Daños, globalización, Estado-economía*, Rubinzal-Culzoni Editores, Argentina, 2000.

ORNELAS NÚÑEZ, Lina, y GÓMEZ-ROBLEDO, Antonio, *Protección de datos personales en México: el caso del Poder Ejecutivo Federal*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2006.

PIERINI, Alicia y VALENTÍN Lorences, *Derecho de acceso a la información. Por una democracia con efectivo control ciudadano*, Universidad, Buenos Aires, 1999.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Análisis sistémico 1/2014 con requerimiento de informe*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2014,

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Oxford University Press, México, 2010.

SÁNCHEZ GIL, Rubén, “Recepción jurisprudencial del principio de proporcionalidad en México,” *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Núm. 21, julio-diciembre 2009.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Fichas de trámite 39/CFF “Solicitud de Inscripción en el RFC de personas físicas” y 105/CFF “Solicitud del certificado de FIEL”, *Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 “Trámites Fiscales”*, Diario Oficial de la Federación (cuarta sección), 24/12/2015.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (Pleno), 2008, *Controversia Constitucional 61/2005*, México.

_____ (Pleno), 2013, *Contradicción de tesis 56/2011, entre las sustentadas por la Primera y la Segunda salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, México.

_____ (Pleno), 2012, *Amparo en revisión 699/2011 (Proyecto)*, México. Proyecto elaborado por el Dr. Arturo Bárcena Zubieta, Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

_____ (Primera Sala), 2009, *Amparo directo en revisión 2044/2008*, México.

PACHECO PULIDO, Guillermo, *El secreto en la vida jurídica. Bancario, notarial, servidores públicos, religioso, información privilegiada*, Porrúa, México, 1996.

PIRC MUSAR, Nataša, “Weighing tests with emphasis on public interest test in accessing information of public character”, *Slovenian Law Review Podjetje*, Ljubljana, vol. 31, núm. 6/7, 2005. [<https://goo.gl/1F5HnL>], fecha última consulta: 18/03/2016

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, “El derecho a saber: Transparencia y rendición de cuentas, destino al gasto y fiscalización”, México, Serie Cultura Contributiva en 12, Núm. IV, 2014. [<http://goo.gl/GYdArH>], fecha última consulta: 18/03/2016

TORRES DOMÍNGUEZ, Guillermo, *Inconstitucionalidad del embargo de cuentas bancarias del contribuyente que se destinan al pago de salarios*, Universidad Regional del Sureste, Oaxaca, México, 2012.

VILLANUEVA, Ernesto, “Derecho de acceso a la información y organización ciudadana en México”, *Derecho Comparado de la Información*, Núm. 1, enero-junio 2003.

Marco jurídico

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código de Comercio

Código Fiscal de la Federación

Directiva 95/46 de la Comunidad Europea

Ley del Mercado de Valores

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública

Reglamento de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental

Resolución Miscelánea Fiscal para 2016