

El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México*

Issa LUNA PLA
Gabriela RÍOS GRANADOS**

Resumen

En el presente artículo, sus autoras analizan las razones de interés público del derecho de acceso a la información por abrir los nombres y montos de los deudores cuyos créditos fiscales fueron cancelados; estudian el primer precedente del IFAI que alega motivos de rendición de cuentas y transparencia sobre el actuar de la autoridad fiscal, y profundizan en los argumentos de apertura tratándose de gastos fiscales del Estado. Ellas concluyen que el secreto fiscal debe interpretarse, no solamente desde el Código Fiscal de la Federación que lo crea, sino también desde la propia Constitución Política mexicana y las normas de derechos humanos supranacionales.

Palabras clave: transparencia, derecho de acceso a la información, secreto fiscal, derecho tributario.

Abstract

In this article the authors analyze the public interest reasoning for the right to access to information related to the names and amounts of the “bad debts” in Mexico. They study the first legal precedent issued by the IFAI based on the grounds of accountability and transparency of the tax authorities’ actions, and also, they elaborate on the openness arguments when it comes to fiscal expenditure of the State. The authors conclude that the fiscal secrecy should be analyzed, not only from the Federal Fiscal Code provisions that establishes the secrecy, but also, in the light of the Mexican Constitution mandate and the human rights supranational norms.

Keywords: Transparency, Right to Access to Information, Fiscal Secrecy, Tax Law.

* Artículo recibido el 10 de junio de 2010 y aceptado para su publicación el 7 de julio de 2010; también ha sido publicado en *Puntos Fijos*, México, año VIII, vol. XL, núm. 181, agosto de 2010.

** Agradecemos a Enrique Calvo Nicolau los comentarios vertidos a una versión preliminar.

1. Introducción

Es práctica común de la autoridad fiscal mexicana difundir, en comunicados de prensa, los nombres, apellidos y razones sociales de los probables defraudadores al fisco. Un ejemplo es el comunicado de prensa 103/2009, del 22 de octubre de 2009, del Servicio de Administración Tributaria (SAT), publicado en su página de Internet; este anunciaba: “Formal prisión contra responsable por un delito fiscal”. En este boletín se da a conocer el nombre de “Julio Guillermo Cruz Andrade” a quien se le dictó auto de formal prisión por la probable comisión del delito de defraudación fiscal equiparable. Igualmente, en el comunicado de prensa del SAT, número 21/2009, del 14 de marzo de 2009, se manifiesta que se detiene en Estados Unidos a “Alberto Párraga Gutiérrez”, acusado de fraude fiscal por 400 millones de dólares.

El 10 de mayo de 2010, el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI), a través de una resolución sobre restricción del ejercicio al derecho de acceso a la información de un solicitante, ordenó al SAT revelar la lista de los nombres de contribuyentes cuyas deudas por créditos fiscales fueron canceladas masivamente a principios de 2010, y que ascendió a un total de cerca de 74,000 millones de pesos. En su defensa, el SAT argumentó negar el acceso a los nombres de los contribuyentes en razón de una “reserva absoluta” establecida en las leyes que le obligan a resguardar los datos de los contribuyentes, con total sigilo.¹

Nueve días después de dicha resolución del IFAI, el SAT publicó el comunicado de prensa 68/2010, del 19 de mayo de 2010, informando que: “Continúan las labores de fiscalización a despachos por prácticas fiscales indebidas”.

¹ Resolución del 10 de mayo de 2010, comisionado ponente Ángel Trinidad Zaldívar, expediente 6030/09.

El boletín dio a conocer que con apoyo de la Procuraduría General de la República, y de la Secretaría de la Seguridad Pública, se fiscalizó al Despacho en Dirección de Negocios, en cuatro entidades federativas; también se dio a conocer el nombre de “Sergio Castro López”, persona a la que se giró orden de aprehensión por la querrela presentada por el SAT, por considerarlo uno de los pioneros en la realización de esquemas agresivos de planeación fiscal.² El periódico *El Universal* publicó que, desde abril de 2010, el SAT había informado que entre los clientes de dichos despachos se encontraban varios equipos de *fútbol* de la primera división que practicaban esquemas de

2 Este comunicado fue nota de prensa en los diarios de la república mexicana que a continuación se citan: “Autoridades federales, encabezadas por el SAT y la PGR, fiscalizaron cuatro sucursales del despacho Inteligencia en Dirección de Negocios (IDN), dedicado a asesorar a empresas para evasión fiscal y omisión de cuotas del Seguro Social. Entre sus clientes principales estaban equipos de *fútbol* profesional, interesados en esquivar las acciones de la Secretaría de Hacienda y en retener los impuestos generados por pagos millonarios a futbolistas. Aunque la PGR no mencionó los nombres de los clubes involucrados, sí informó que estas operaciones fueron detectadas en sucursales de Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, Puebla, Monterrey y Distrito Federal. Según la Procuraduría, la investigación es por el delito de defraudación fiscal. De acuerdo con un reporte del Servicio de Administración Tributaria, IDN es parte de una red de 19 despachos que operan en todo el país y cuya finalidad es eludir al fisco. Calcula que bajo este esquema ilegal se encuentran más de 230 mil trabajadores o empleados y que los impuestos omitidos superan los tres mil 500 millones de pesos, sin contar las faltas relacionadas con el ámbito futbolístico. En menos de un mes, se han ejecutado 11 acciones de fiscalización: además de las cuatro a IDN, siete en contra del despacho Álvarez Puga y Asociados, con presencia en el Distrito Federal y en seis estados: Chiapas, Chihuahua, Puebla, Oaxaca, Quintana Roo y Yucatán. Para la evasión fiscal se recurre a esquemas de suministro de personal (*outsourcing*) o a figuras como sociedades mercantiles o cooperativas...”, publicado en *La Crónica* del 20 de mayo de 2010. En el periódico *Reforma* se dio la siguiente nota: “Apoyado por el fiscal federal y policías federales, el Sistema de Administración Tributaria (SAT) realizó un operativo de fiscalización este miércoles a oficinas del despacho Inteligencia en Dirección de Negocios (IDN) en cuatro entidades del país ante la sospecha de que ayuda a sus empresas clientes para evadir impuestos”, *Reforma* del 19 de mayo de 2010.

evasión fiscal, entre ellos “los camotereros del Puebla y los Indios de Ciudad Juárez”.³

La referida resolución del IFAI abrió un debate velado, uno de esos temas que vemos a menudo en la prensa y que pasan desapercibidos, hasta que alguien les pone un cascabel, y entonces las posturas se endurecen. ¿Cómo es que el SAT hace públicos los nombres de los contribuyentes deudores en unos casos y en otros argumenta una “reserva absoluta”? ¿El SAT estará cometiendo una infracción o un delito al secreto fiscal y al honor de los presuntos defraudadores al revelar en sus boletines oficiales los nombres de los deudores investigados? ¿No acaso en México, de conformidad con el sistema garantista penal, existe la presunción de inocencia, no obstante haberse condenado en primera o en segunda instancia a los procesados?⁴ ¿Por qué el SAT defiende el derecho a la confidencialidad de los datos en unos casos y en otros no? Se necesita un mínimo análisis para concluir que la revelación de los nombres de los deudores en México se lleva a cabo por el fisco de una manera inconsistente y con criterio político.

Ciertamente, la resolución del IFAI comentada revivió un debate añejo en México, que muchos servidores públicos recogieron desde los tiempos de la implementación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), en 2002. Éste postula que el gobierno tiene una obligación de secreto profesional sobre los archivos públicos, la cual es previa al derecho de acceso a la información, y que debe per-

³ Nota firmada por María de la Luz González y José Manuel Arteaga, “SAT y PGR investigan a firmas en 5 ciudades”, *El Universal*, 20 de mayo de 2010. Disponible en hemeroteca: <http://www.eluniversal.com.mx/primer/34965.html>

⁴ Carbonell, Miguel, *Transparencia, ética, pública y combate a la corrupción. Una mirada constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, p. 29.

manecer “intocable”. Sin embargo, otra vieja discusión afirma que en la carta de los derechos humanos, el derecho de acceso a la información figura como un derecho instrumental para ejercer otros derechos y *empoderar* a los ciudadanos para exigir la rendición de cuentas de sus gobernantes, y que es fundamental en una democracia. Este es un derecho consagrado en el sistema jurídico mexicano y no se establece norma de excepción alguna que impida ejercerlo ante el fisco, específicamente.

Nosotros argumentamos que esto no es un problema de percepción. Consideramos que la solución debe ser estudiada a través de la interpretación y análisis constitucional (norma de la máxima jerarquía en México), del derecho internacional, a la luz de los principios democráticos que rigen el sistema jurídico mexicano contemporáneo, sobre todo el de transparencia y rendición de cuentas en el gasto público y las acciones del gobierno.

Advertimos, que la resolución del IFAI no convenció a muchos fiscalistas —empezando por la autoridad— acerca de la necesidad de apertura solicitada por el individuo en el ejercicio de su derecho de acceso a la información. Es por eso que aquí ofrecemos un análisis para profundizar sobre este caso en particular. A lo largo de estas páginas estudiaremos la trascendencia de argumentar el interés público por conocer los nombres y apellidos de personas físicas y morales a quienes se les cancelaron créditos fiscales, desde el punto de vista de la rendición de cuentas, siguiendo el criterio definido en la resolución del IFAI.

En este sentido, en un primer apartado se estudia el alcance de la cancelación de los créditos fiscales por el SAT y si, en efecto, con dicha cancelación, al final del día se cobrarán o no se cobrarán dichos créditos fiscales a favor del Estado. Si nos ubicamos en el primer supuesto, entonces, nos colocaríamos bajo la inferencia de que la cancelación se hace en términos contables, para el libro del SAT y

para evaluación de administración de riesgos del SAT; por lo tanto, en la cancelación de estos créditos fiscales en la cuenta pública del Estado no prescriben las facultades del SAT para exigirlos. En el segundo supuesto se sostiene que la consecuencia jurídica de dicha cancelación sí altera los créditos fiscales, lo que implica una especie de condonación a los deudores de dichos créditos; es decir, es una forma de extinción de los créditos fiscales.⁵

Consideramos que el análisis del acceso a la información, la transparencia y la rendición de cuentas debe aplicarse sobre el destino de los recursos públicos, y que en el caso de la cancelación de créditos fiscales, deja de percibirlos el Estado y los reporta como gastos fiscales. Además, a la luz de los principios constitucionales previstos en el artículo 6o., estudiamos las facultades discrecionales del SAT para proceder a cancelar los mencionados créditos, de acuerdo con la legislación aplicable.

2. Alcance de la cancelación de los créditos fiscales por el SAT

El crédito fiscal es un término de arte legal. En la legislación mexicana vigente, tal como lo sanciona el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), el crédito fiscal es:

el que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares,

5 Nuño Sepúlveda, José Ángel, "Cancelación de créditos fiscales federales por incosteabilidad, por parte de autoridades fiscales municipales", *INDETEC, Revista de Hacienda Pública Municipal*, núm. 74, marzo de 2001, p. 18.

así como aquellos a los que las leyes les dé ese carácter y el Estado tenga a percibir por cuenta ajena.

De aquí deriva que el término “crédito fiscal” es más amplio que el de “contribución”. Ante este razonamiento, toda contribución es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal es una contribución. El crédito fiscal, además de considerar a las contribuciones, también incluye los accesorios de estas últimas; ejemplo de ello son las multas, los aprovechamientos (verbigracia las cuotas compensatorias), así como las responsabilidades que se finquen a los funcionarios públicos. Además, abarca los que señalen las leyes, expresamente, y los que el Estado tenga derecho a percibir por cuenta de otros. En este punto debemos detenernos, pues la cancelación de los créditos fiscales no sólo opera sobre contribuciones, sino también respecto de toda la gama de créditos fiscales a favor del Estado.

En la doctrina, el crédito fiscal se ha definido como el derecho de crédito a favor del Estado, esto es, el derecho a cobrar que tiene el Estado a través de la Secretaría de Hacienda Crédito Público (SHCP) o del Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante el ejercicio de la facultad económica coactiva. Ahora bien, nosotros consideramos que se está ante un término elástico, pues tiene muchas utilidades en nuestro marco legal y en el derecho internacional tributario.⁶

Sin embargo, con el ánimo de establecer un concepto preciso para el objetivo de este estudio, partimos de la

⁶ El *tax credit* o el método de crédito del impuesto, se establece en los convenios para evitar la doble imposición, y consiste en que el estado de residencia, por ejemplo, de renta mundial, pero imputa o deduce o acredita, los impuestos pagados en el extranjero. Es decir, que mediante este método el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido percibidos por el país del inversor. Jiménez González, Antonio, “Los principios generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta (segunda parte)”, *JURE*, México, núm. 2, época II, diciembre de 1982, p. 79.

definición legal contenida en el CFF. Es así que el crédito fiscal es la cantidad determinada por el contribuyente o por la autoridad, a pagar por concepto, ya sea de una contribución, una cuota compensatoria, una multa, una responsabilidad de los funcionarios públicos, o de los que señala la propia ley.⁷ Dicha cantidad líquida debe enterarse a la Hacienda Pública dentro de los plazos que señala la ley, y en caso de no hacerlo ese crédito fiscal se hace exigible, respetando el tiempo para interponer los medios procesales idóneos.

De conformidad con el párrafo segundo del artículo 145 del CFF, el concepto crédito fiscal se concentra en la cantidad determinada exigible o no, que debe enterarse al fisco.⁸ En el derecho comparado podemos decir que el crédito fiscal es una deuda tributaria determinada, pero no enterada al fisco; es decir, no abarca todos los conceptos que conocemos en el derecho tributario mexicano.⁹

A. ¿En qué momento nace el crédito fiscal?

Algunos autores mexicanos consideran que el crédito fiscal nace desde que se actualiza en el mundo fáctico el hecho imponible, pues se adquiere el carácter de contribuyente y con ello las obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.¹⁰ Esta opinión no la compartimos, pues con la circunstancia de realizarse el hecho imponible

7 En el mismo sentido encontramos a Reyes Vera, Ramón, "La cancelación de créditos tributarios", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 225, enero de 1999, p. 77.

8 Entre los autores que sostienen esta postura se encuentra Reyes Vera, Ramón, "La cancelación de créditos tributarios", *Nuevo Consultorio Fiscal*, *cit.*, nota anterior, p. 77;

9 Martín Cáceres, Adriana Fabiola, *La prescripción del crédito tributario*, Madrid, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 38.

10 Navarro Bañuelos, Ramón, "La naturaleza jurídica de los créditos fiscales", *INDETEC*, núm. 89, julio-agosto de 1994, p. 101.

en el mundo fáctico, más bien surge la relación jurídico-tributaria, es decir: la obligación fiscal, que no siempre desemboca en un crédito fiscal.¹¹ Así que, pueden existir normas de exención, como es el caso de los ingresos menores al salario mínimo —que están exentos, valga la redundancia, en el Impuesto Sobre la Renta— pues de alguna manera muy rudimentaria se está respondiendo al principio del mínimo existencial. García Bueno aclara que se requiere de la adecuación del mundo fáctico en el hecho imponible para que nazca la posibilidad de determinar un derecho de crédito a favor de las autoridades fiscales, esto es, la obligación tributaria nace como antecedente del crédito fiscal.¹² La temporalidad juega un papel muy importante en la configuración del crédito fiscal para que sea exigible.

En una tesis del Pleno de 1941, del otrora Tribunal Fiscal de la Federación, se resolvió sobre una contradicción de tesis afirmando que:

la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de

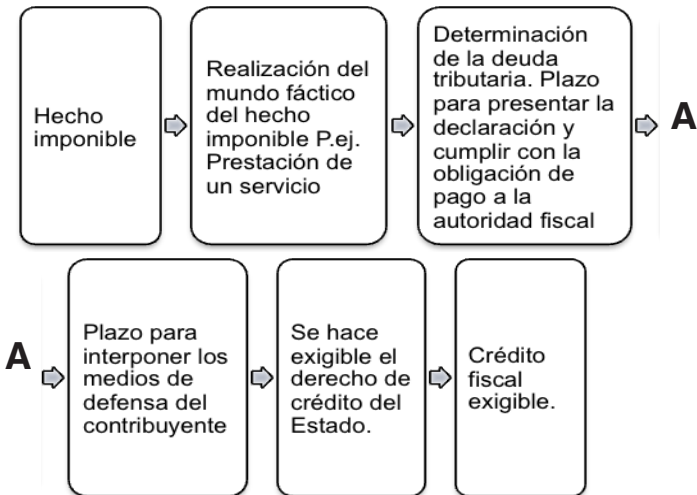
11 En este mismo sentido se encuentra la más cualificada doctrina jurídica tributaria nacional y extranjera. Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 2010, p. 98. García Bueno, Marco César, “La deuda tributaria: los elementos que la constituyen”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús *et al.* (coords.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 245. Marco César, discípulo de Eusebio González, sigue la escuela clásica del derecho tributario continental europeo, entre los que cita a Aquille Donato Giannini, Saínz de Bujanda, Berliri y Dino Jarach.

12 García Bueno, Marco César, “La deuda tributaria: los elementos que la constituyen”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús *et al.* (coords.), *Manual de derecho tributario*, *cit.*, nota anterior, p. 245.

condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica, y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad, pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.¹³

Para nosotras, el crédito fiscal nace cuando se hace exigible por la autoridad fiscal, esto es, una vez pasada la época de pago, y respetando los tiempos para interponer los medios de defensa por los contribuyentes. La siguiente gráfica ilustra este proceso y su consecuencia jurídica:

Posibilidad de exigir el crédito a favor del Estado



FUENTE: Elaboración propia.

¹³ Pleno de 13-1-1941, contradicción entre Primera y Quinta salas, en los juicios 551/38 y 550/38, RTFF, tesis del Pleno 1937 a 1948, México, SCHP, 1949, p. 250.

La página de Internet del Servicio Administración Tributaria ofrece un ejemplo para la determinación del crédito fiscal, que a continuación citamos.

<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
Deducciones autorizadas	65,000.00
Ingresos percibidos	70,000.00
Resultado	5,000.00
Tasa	16.5%
Crédito fiscal	825.00

FUENTE: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/reforma_2008/137_10297.html

B. ¿En qué consiste la cancelación del crédito fiscal?

Una vez definido lo que es un crédito fiscal, ahora procederemos a desentrañar el sentido de la cancelación del crédito fiscal. De acuerdo con el *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, la cancelación del crédito fiscal 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, de 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.¹⁴

En la misma definición estudiada, de acuerdo con el artículo 146-A del CFF, se establece que la cancelación

¹⁴ Margáin Barraza, Emilio, "Cancelación de créditos fiscales", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-UNAM, 2007, t. I, p. 72.

de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera al contribuyente su pago. Esto significa que la cancelación se refiere a anular los créditos fiscales exclusivamente para efectos de la cuenta pública que el titular del Poder Ejecutivo somete a revisión ante el Congreso de la Unión, anualmente. En la misma tesis, Reyes Vera ha apuntado que “la cancelación de un crédito fiscal consiste en inutilizar, anular, quitar, eliminar, extinguir de las cuentas públicas, ese elemento negativo o cantidad a cargo del sujeto pasivo”.¹⁵

La cancelación tampoco extingue el crédito,¹⁶ pues las formas de extinción del crédito fiscal que reconoce la Ley son el pago, dación en pago (artículos 25 a 29 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación), compensación (artículo 23 del CFF), la condonación (artículo 39 párrafo I del CFF), la prescripción (artículo 146 del CFF),¹⁷ y la caducidad de las facultades de la autoridad hacendaria.¹⁸

¹⁵ Reyes Vera, Ramón, “La cancelación de créditos tributarios”, *cit.*, nota 7, p. 78. Cabe aclarar que para algunos autores, la cancelación es una forma de extinción de los créditos fiscales. Nuño Sepúlveda, José Ángel, “Cancelación de créditos fiscales federales por incosteabilidad, por parte de autoridades fiscales municipales”, *cit.*, nota 5, p. 18.

¹⁶ Alvarado Esquivel bajo la misma perspectiva que nosotras indica: “La cancelación no es una auténtica forma de extinción de la deuda tributaria, pues el último párrafo del artículo referido (146-A) dispone que la cancelación de los créditos, no libera de su pago. Por tanto, la inconstitucionalidad en el cobro o la insolvencia del deudor permiten sólo declarar administrativa y provisionalmente, extinguidas ciertas deudas, pero su extinción total o definitiva vendrá dada por el pago, en caso de que se rehabilite el deudor, o la prescripción, en caso de que transcurra el plazo legal respectivo”, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús *et al.* (coords.), *Manual de derecho tributario*, *cit.*, nota 11, cap. 14, pp. 263 y 264.

¹⁷ La extinción del crédito fiscal por prescripción se da en el término de cinco años de conformidad con el artículo 146 del CFF.

¹⁸ Esta figura no está expresamente regulada en el CFF. Aunque para algunos autores la única forma de extinguir la obligación tributaria son la caducidad y la prescripción. Landero Cruz, Rodrigo S., “Apuntes de derecho fiscal. Consideraciones de las prescripciones de los créditos fiscales”, *Revista Jurídica, Locus Regis Actum*, núm. 008, diciembre de 1996, p. 122. Alvarado Esquivel

Entonces, la *cancelación* de un crédito fiscal no es equiparable a la *condonación* del crédito fiscal.

Ahora bien, procede la cancelación de los créditos fiscales en la cuenta pública del Estado por diversas circunstancias establecidas en Ley, las cuales obedecen, claramente, a dos supuestos: a) por incosteabilidad en el cobro, y b) por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. El CFF define, en el artículo 146-A, qué se entiende por cobro incosteable y por deudores insolventes lo siguiente:

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

considera que la caducidad no extingue la deuda tributaria, sino sólo las facultades de liquidación de las autoridades fiscales. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *Manual de derecho tributario, cit.*, nota 11, cap. 14, pp. 263.

C. ¿Se consideran los créditos fiscales cancelados dentro del presupuesto de gastos fiscales?

En México se cuenta con un “presupuesto de gastos fiscales”, y se sanciona en el artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), la cual se publica anualmente. En este presupuesto viene establecido, desde hace tiempo, la obligación para la SHCP de publicar en Internet y entregar el presupuesto de gastos fiscales a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública, al Centro de Estudios de las Finanzas públicas de la Cámara de Diputados y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, antes del 30 de junio de cada año.

El presupuesto de gastos fiscales, de acuerdo con la disposición arriba citada, debe comprender, en términos generales, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de: tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades, administrativas estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria se aplican a nivel federal. También se indica que el presupuesto de gastos deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal siguiente, desglosado por impuestos, y por cada uno de los rubros que la ley respectiva contemple. En cumplimiento de esta disposición se presenta un estimado del presupuesto de gastos fiscales para cada ejercicio fiscal.

El concepto “gastos fiscales”, en sentido amplio, consiste en la transferencia de recursos del gobierno hacia diversos sectores de la economía o del contribuyente, a través de tratamientos fiscales. Mijangos Borja define al gasto fiscal como la cantidad de dinero que el Estado deja

de recaudar —no ingreso— en virtud de la concesión de un beneficio en el sistema impositivo.¹⁹ Además, establece cuatro aspectos fundamentales para definirlo: a) reducción en los ingresos públicos; b) la existencia de un beneficio fiscal que favorece a ciertos contribuyentes; c) ese beneficio supone una desviación de la estructura del impuesto y d) la existencia de un objetivo de política que se pretende lograr a través del establecimiento del beneficio.²⁰

Normalmente, estos gastos fiscales se traducen en beneficios fiscales que otorga el Estado al contribuyente, ya sea que se consideren beneficios fiscales que respondan a la adecuación de la capacidad contributiva como lo es el mínimo existencial,²¹ o beneficios extrafiscales que incentiven o motiven cierta actividad del contribuyente, con base en algún derecho fundamental sancionado en la Constitución.²²

Ahora bien, debe contabilizarse cuánto ingreso dejó de percibir el Estado por esos beneficios fiscales otorgados al contribuyente, lo cual no implica una estadística de importancia menor. De hecho, en el mandato del artículo 6o. constitucional, fracción V, se impone una obligación a los órganos del Estado (la Federación, los estados y el Distrito Federal) de publicar información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos.²³

19 Mijangos Borja, María de la Luz, “Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXIV, núm. 71, marzo-agosto de 1991, p. 443.

20 *Ibidem*, p. 464.

21 Aunque en este sentido técnicamente no se puede hablar de un gasto fiscal de acuerdo con Mijangos Borja, *op. cit.*, nota 19, p. 464.

22 Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 2009, p. 49.

23 El reto aquí, como dice Carbonell, es generar los indicadores de gestión idóneos para cada dependencia, véase Carbonell, Miguel, *Transparencia, ética*

La cancelación de los créditos fiscales entra, como cualquier otro gasto público, dentro de esta obligación constitucional del derecho de acceso a la información pública. Hasta el momento, no existe ninguna razón de derecho, y tampoco de hecho, para excluir este tipo de gasto del régimen de transparencia y acceso a la información mexicano. Por lo tanto, dichos indicadores deberían ser generados por la SHCP para saber si, en efecto, los beneficios otorgados a los contribuyentes han cumplido con su función, y no mantenerlos perpetuos, ocultos, y con ello convertirlos en perversos.²⁴

En suma, de una correcta interpretación de las normas tributarias, y de conformidad con el artículo 28 de la LIF para el ejercicio fiscal 2010, los créditos fiscales que ha dejado de recaudar el SAT, hoy por hoy, son gastos fiscales del Estado. Por lo tanto, deben publicarse en la página de Internet de la SHCP y entregarlo a las respectivas comisiones de ambas cámaras.

pública y combate a la corrupción. Una mirada constitucional, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, pp. 22 y 23.

²⁴ Ya hemos sido reiterativos en este punto. Ríos Granados Gabriela, *op. cit.*, nota 22, p. 48; en el mismo sentido encontramos a Mijangos Borja, quien indica: “En nuestra opinión, un aspecto muy importante... sería que se explicara anualmente, *a posteriori*, si con los beneficios concedidos se han logrado realmente los objetivos por los cuales se otorgaron y el grado en que los beneficios han incidido en el cumplimiento de dichos objetivos. Éste sería un elemento de juicio determinante para aprobar su permanencia dentro del presupuesto de gastos fiscales, con lo cual cobraría importancia y se haría efectivo este instrumento. De esta forma, se cumpliría con los principios de conocimiento y publicidad de las acciones del sector público, competencia presupuestaria y eficiencia”, Mijangos Borja, María de la Luz, “Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México”, *cit.*, nota 19, p. 452.

D. La discrecionalidad de la administración tributaria en el caso específico de la cancelación de créditos tributarios

El tema de la discrecionalidad en el derecho tributario mexicano no ha merecido la justa dimensión en la literatura ni en la doctrina jurídica nacional, no así en el derecho comparado.²⁵ Calvo Ortega ha manifestado que en el derecho español son escasos los supuestos de discrecionalidad en materia tributaria. Sin embargo, aparecen unidos a situaciones de hecho de difícil determinación, y por ello mismo de contornos imprecisos. Ortega da algunos ejemplos, como la situación económico-financiera que impida hacer el pago; los perjuicios de imposible o difícil reparación y el grave quebranto para los intereses del Estado, entre otros. De acuerdo con este autor, la discrecionalidad supone que “la administración tributaria actúa vinculada por la ley en todas las fases de su actividad o tiene alguna de ellas (normalmente, la decisión) en la que puede realizar una estimación subjetiva u optar entre dos decisiones distintas”.²⁶

La concepción de la discrecionalidad nace en el Estado francés, con el esquema rígido de división de poderes, y se desarrolla en el contencioso-administrativo francés. En ese contexto, los actos de la autoridad administrativa, bajo su potestad de imperio, emitidos por ejemplo a favor de intereses colectivos, como el comercio o la industria, eran actos discrecionales que no estaban sujetos a la revisión jurisdiccional.²⁷ Con el ánimo de acotar el ámbito de la

²⁵ Moreno Fernández, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el derecho tributario*, Valladolid, Lex Nova, 1998.

²⁶ Calvo Ortega, Rafael, prólogo a la obra de Moreno Fernández Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el derecho tributario*, cit., nota anterior.

²⁷ Cassagne Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2009, p. 181.

discrecionalidad de la administración pública en Alemania, se gestaron varias teorías. Pero la que nos parece que ha tenido mayor trascendencia en los países de habla hispana es la referida a la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, la cual se vincula con la teoría del “margen de apreciación”. Ésta se diseñó para permitir que la administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo”.²⁸

Moreno Fernández, en su monografía, estudia algunos supuestos concretos donde opera la discrecionalidad de la autoridad tributaria.²⁹ Entre estos supuestos están: la condonación, la comprobación como actuación administrativa discrecional de grado medio, la concesión de aplazamientos para el pago de las deudas tributarias como actuación administrativa de “grado mínimo” y la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, como actuación administrativa “carente” de discrecionalidad.³⁰

Por definición, la tributaria es una materia reglada, la cual está supeditada al principio de legalidad y reserva

²⁸ Para un interesante estudio del tema, remítase a Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, cit., nota anterior, p. 183.

²⁹ En España se considera que esta facultad está limitada por los principios de igualdad y de desviación de poder sancionados en los artículos 14 y 106 constitucionales. Moreno Fernández, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el derecho tributario*, cit., nota 25, pp. 79-182.

³⁰ La condonación a que se refiere Moreno Fernández es a sanciones tributarias, y la considera de un alto contenido discrecional por la ambigüedad de su establecimiento. La facultad de comprobar tiene un relativo grado de discrecionalidad, ya que quedan muy limitadas en la práctica. La potestad de aplazar el pago de las deudas tributarias la discrecionalidad es muy débil porque queda limitada a aspectos muy puntuales y concretos; y la facultad de suspender la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, es un acto reglado, pues no queda al libre arbitrio o discreción. Moreno Fernández, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el derecho tributario*, cit., nota 25, p. 80.

de ley tributaria.³¹ La discrecionalidad se distingue en tres sentidos: la política, la normativa, y la administrativa. El tema que nos ocupa cae dentro de las definiciones de la discrecionalidad normativa y administrativa.

Moreno Fernández nos explica, atinadamente, que la normativa es aquella que goza el Ejecutivo en el ejercicio de su potestad reglamentaria (o de delegaciones legislativas) que, aun estando acotada por los límites que le impone la norma superior jerárquica, es lo suficientemente amplia para que la administración pueda ejercerla con cierta libertad de criterio y decisión. La administrativa se puede entender como aquellas situaciones en las que la administración, en su actuación, se encuentra ante la posibilidad de optar entre varias soluciones alternativas, en principio, igualmente válidas.³²

Existen ciertos ámbitos donde la administración tributaria tiene un margen de maniobra, es decir, un poder discrecional. Ésta se encuentra, de alguna manera, en todos los actos administrativos, como lo ha manifestado Hauriou.³³ Este poder tiene por objeto apreciar la oportunidad de las medidas administrativas, lo que significa que algunos aspectos del acto son parcialmente reglados y otros parcialmente discrecionales. Este margen de maniobra indudablemente es dado por la ley.

En el caso que nos ocupa, el acto discrecional fue la decisión del SAT para la cancelación de créditos, actuando bajo un marco legal predeterminado. Como lo menciona Cassagne, si la discrecionalidad resulta consustancial al

31 Para un mayor estudio sobre reserva de ley tributaria, véase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, pp. 91-105.

32 Moreno Fernández, Juan Ignacio, *op. cit.*, nota 25, p. 46.

33 Hauriou en su comentario al arret "Grazzietti" de 1902 y citado por Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, *cit.*, nota 27, p. 183.

proceso de aplicación de la ley y del derecho, esto implica una dosis de creación e integración, por lo que resulta imprescindible distinguir entre conceptos determinados e indeterminados para saber si estamos frente a una actividad reglada o discrecional.³⁴

En este caso el SAT actuó bajo sus facultades discrecionales, derivadas de los artículos 146-A del CFF y 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2007. Además, la jurisprudencia de nuestros tribunales colegiados ha indicado que la cancelación de los créditos fiscales es una facultad discrecional. En la interpretación del artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1991, los tribunales argumentaron:³⁵

Así, de tal disposición se advierte que [la Ley] no impone a la autoridad la obligación de cancelar la totalidad de las multas, pues lo que contempla es una *facultad discrecional*, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto que recae sobre multas que han quedado firmes y que por tanto su importe pertenece al erario, es por lo que el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que el citado numeral contemple aplicable dicha facultad únicamente cuando resulten incosteables los créditos, por lo que *si un contribuyente se ve favorecido con la cancelación de diversos créditos*, ello no puede interpretarse como un derecho absoluto del gobernado, sino como consecuencia del ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad, en

³⁴ Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, cit., nota 27, p. 185.

³⁵ “Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos *por única vez libera al contribuyente de su pago*”. Registro 188854, Novena Época, tribunales colegiados de circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XIV, septiembre de 2001, p. 1159, tesis XV.1o. J/8, jurisprudencia, administrativa.

los supuestos en que lo estime factible, tomando en consideración el multicitado precepto legal.

El artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación de 2007 define algunos de los supuestos normativos que prescribe el artículo 146-A del CFF para la imposibilidad práctica de cobro, los cuales son: a) cuando los deudores no tuvieran bienes embargables; b) el deudor hubiera fallado o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra. Asimismo, dicho artículo también ensanchó los supuestos normativos por la incosteabilidad de un crédito fiscal, que sanciona el CFF, los cuales son: a) monto del crédito; b) costo de las acciones de recuperación; c) antigüedad del crédito, y d) probabilidad del cobro del mismo.

Con este fundamento legal, la Junta de Gobierno del SAT emitió el “Acuerdo por el que se establece el tipo de casos o supuestos en que procederá la cancelación de créditos fiscales por imposibilidad práctica de cobro o incosteabilidad (Acuerdo JG-SAT-IVO-6-2007)”.³⁶ En el acuerdo se establece, entre otras cuestiones, los supuestos de cancelación por imposibilidad práctica de cobro y por incosteabilidad, así como las consideraciones generales para la procedencia de la misma y resalta que la cancelación de créditos no libera de la obligación de pago a su deudor.

3. Rendición de cuentas y la resolución del IFAI

Uno de los elementos de la resolución del IFAI que ha desviado la atención en torno a la apertura de los benefi-

³⁶ Acuerdo-JG-SAT-IVO-6-2007 por el que se establece el tipo de casos o supuestos en que procederá la cancelación de créditos fiscales por imposibilidad práctica de cobro o incosteabilidad, a que se refiere el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007.

ciarios, es un artilugio para crear una noción de contribuyente, que de forma literal induce a que los deudores no son propiamente contribuyentes y, que por lo tanto no se está ante el supuesto del secreto fiscal o la confidencialidad de los datos del contribuyente.

Nosotros sostenemos que ha sido muy inapropiada y poco afortunada dicha calificación, la cual mereció atinadas críticas en el foro público. En el derecho tributario el contribuyente no deja de serlo por el simple hecho de dejar de pagar sus contribuciones, pues en todo caso ese contribuyente es un *contribuyente deudor*. El contribuyente es el titular del hecho imponible, y así lo ha reconocido la doctrina nacional y extranjera.³⁷

En esta rama de estudio del derecho existe la teoría de la subjetividad, y estudia tanto a los sujetos activos como a los pasivos. Son sujetos pasivos el contribuyente, el sustituto del contribuyente y el sucesor de la deuda tributaria.³⁸ En el caso de los impuestos indirectos, se suele hablar de contribuyente de derecho y contribuyente de hecho.

Dicho lo anterior, nos concentraremos ahora en el análisis del alcance de la cancelación de créditos fiscales para el interés público, la transparencia y la rendición de cuentas en el ejercicio de las facultades discrecionales del SAT en el caso concreto.

Valga mencionar que la resolución del IFAI ha merecido reacciones de algunos expertos en derecho fiscal muy adversas respecto de lo que cubre el régimen constitucional y legal del derecho de acceso a la información.

³⁷ Las características del contribuyente son: “es el realizador o titular del hecho imponible, es el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible, y es quien soporta en su patrimonio la carga tributaria”, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Sujetos de la potestad de imposición”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús *et al.* (coords.), *Manual de derecho tributario*, cit., nota 11, p. 203.

³⁸ *Ibidem*, p. 203.

Se ha dicho, incluso, que el secreto fiscal no es un tema de transparencia y de derecho a la información.³⁹ Dicha idea es un supuesto adverso al mandato constitucional en México, a los estándares interamericanos marcados por la interpretación de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos sobre el artículo 13 de la Convención Americana de Derechos Humanos;⁴⁰ y es contrario a lo que en diversos estudios, tanto de la ciencia política como del derecho y de la administración pública, han probado acerca de la transparencia y su inseparable relación con el secreto.⁴¹

Es más, el secreto no puede pensarse sin la apertura. Véase, por ejemplo, la apertura que dispone el artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación con relación al secreto fiscal establecido en el artículo 69 del CFF en la materia de las donatarias autorizadas. En dicha Ley se sanciona un mandato expreso con la obligación para la SHCP de publicar, en su página de Internet, y entregar a más tardar el 30 de septiembre de 2010 a las instancias señaladas, un reporte de las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos obtenidos en efectivo y en especie para cada una, así como los recibidos del extranjero y las entidades federativas en las que se ubiquen las mismas. Este reporte se obtendrá de la información de las donatarias autorizadas que deben

³⁹ Tron Pérez, Manuel E., "IFAI: El secreto fiscal y sus características", *Puntos Finos*, México, año VIII, vol. XXXVIII, edición especial, núm. 179, 2010, p. 480.

⁴⁰ Para una sistematización de los estándares regionales promovidos desde el sistema interamericano, véase el Informe Anual de la Relatoría Especial para la Libertad de Expresión del año 2009. Disponible en: <http://www.cidh.org/relatoria/docListCat.asp?catID=24&IID=2>

⁴¹ Para un análisis de la extensa literatura del derecho de acceso a la información y la transparencia, y su vínculo con el derecho tributario, véase: Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y secreto fiscal. Desafíos para México*, México, IFAI, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010.

presentar dictamen fiscal simplificado, así como de la declaración informativa de las personas morales con fines no lucrativos a la que se refiere el tercer párrafo del artículo 101 de la Ley del ISR, correspondientes a dos ejercicios fiscales anteriores.

Este mismo artículo, hace la aclaración de que la información de las donatarias no se comprenderán dentro de las prohibiciones y restricciones del secreto fiscal sancionado en el artículo 69 del CFF. Esta excepción al secreto fiscal, o sea, un mandato de apertura de la información, se suma a las otras nueve excepciones de apertura dispuestas en el mismo artículo del CFF. Es entonces la misma Ley la que introduce el tema de la apertura, pues el legislador consideró de interés público dar a conocer los nombres de las personas morales y de los fideicomisos que reciban donativos.

Hasta 2002, la visión de gobierno predominante en México, como en muchos otros países con pasado de regímenes autoritarios, fue que el régimen de secretos imperaba sobre la publicidad, y que para hacer pública cierta información en manos del Estado había que demostrar cierto interés jurídico. Con la aprobación de la LFTAIPG, y en 2007 con la constitucionalización del derecho de acceso a la información, dicha visión se invirtió radicalmente. Aunque el sistema de apertura actual y sus principios de derechos humanos no han pasado su proceso de asentamiento en la cultura burocrática, en derecho las cosas cambiaron para la administración pública, y esto es la consecuencia de una lucha social y política que no debe ser soslayada.⁴²

Así como el legislador, en la Ley de Ingresos de la Federación, consideró de *interés público* el conocimiento

⁴² Luna Pla, Issa, *Movimiento social del derecho de acceso a la información en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.

de las personas autorizadas como donatarias, asimismo consideró de *interés público* que el Estado debe informar sobre sus gastos y actos a los ciudadanos, lo cual manifestó con la aprobación de la LFTAIPG y con la reforma al artículo 6o. constitucional. La pregunta es entonces ¿cuál es el interés público en conocer los nombres de las personas a quienes se les cancelaron los créditos fiscales aludidos?

A. Interés público y cancelación de créditos fiscales

Consideramos que la litis de la resolución del IFAI bien pudo haberse concentrado en definir y argumentar un criterio firme aplicado al caso concreto sobre el interés público de conocer los nombres de los beneficiados con base en: a) las facultades de investigación y determinación del SAT, y b) el gasto fiscal. O sea, el IFAI debió explicar por qué prevalece el interés público en conocer dichos nombres, tratándose de créditos fiscales cancelados, frente al derecho al buen nombre de las personas morales y a la vida privada de las personas físicas. Esto se denomina una prueba de interés público o de prevalencia de intereses y derechos, mismo que se conoce como *balancing test*.

Dicha resolución debió brindar certeza jurídica al criterio de la rendición de cuentas y la transparencia fiscal sobre el acto administrativo de decisión del SAT. Para ello, se debieron usar herramientas del derecho para valorar si la apertura de información correspondía a un objetivo planteado en las leyes y en la Convención Americana de Derechos Humanos, y si era necesaria para una sociedad democrática.⁴³

⁴³ “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, Relatoría Especial para la Libertad de Expresión, Comisión Interamericana

a. Transparencia y facultades discrecionales del SAT

El IFAI es autoridad competente para revisar la negativa de acceso a la información que emitió el SAT en el caso de los créditos fiscales. Este Instituto, en su resolución, aludió a un criterio de “rendición de cuentas” y de “transparencia en la gestión de la autoridad fiscal”. En este artículo y, suponemos que en la resolución del IFAI, tampoco se pretende descalificar el sistema de rendición de cuentas horizontal dispuesto en las leyes, donde el fisco es auditado por un órgano superior con poderes y facultades para exigirle cuentas. Se reconoce solamente que, además de dicho sistema, las democracias contienen sistemas de rendición de cuentas verticales, que se ejercen a través de varios mecanismos del derecho, entre ellos, del derecho de acceso a la información y que éste lo garantiza la Constitución mexicana.⁴⁴

Hemos dicho ya que la cancelación de créditos fiscales es un acto discrecional del SAT, y que no por ello es arbitrario ni contrario a la ley. Sin embargo, con la transparencia no siempre se trata de abrir documentos; también sirve para dar explicaciones de los actos del Estado. A esto se le conoce igualmente como rendir cuentas a la sociedad.⁴⁵

de Derechos Humanos, Organización de Estados Americanos, OEA/Ser.L/V/II. CIDH/RELE/INF. 1/09, 30 diciembre de 2009, p. 45

⁴⁴ Sobre la rendición de cuentas vertical, véase Fox, Jonathan, *Transparencia y rendición de cuentas*, en Ackerman, John (coord.), *Más allá del acceso a la información. Transparencia, rendición de cuentas y Estado de derecho*, México, Siglo XXI y otros, 2008, pp. 191 y 192. López-Ayllón, Sergio y Merino, Mauricio, “La rendición de cuentas en México: perspectivas y retos”, en Merino, Mauricio et al., *La estructura de la rendición de cuentas en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, p. 2.

⁴⁵ Shedler, Andreas, *¿Qué es la rendición de cuentas?*, México, Cuadernos de Transparencia, núm. 3, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública,

En el caso particular de las facultades discrecionales del SAT, es donde mayor control debe existir por parte de los particulares, para evitar actos de corrupción, así como actos de favoritismo.⁴⁶ Es más, sin la transparencia en el ejercicio de estas facultades discrecionales no existe forma de que la sociedad se entere del desempeño de estas facultades, las decisiones de la autoridad y las opciones entre las que decidió.

b. Transparencia y gasto fiscal

Aunque la ley es expresa al indicar que la cancelación de los créditos no libera el pago de los mismos, nos preguntamos entonces ¿quién absorbe los costos de este dinero no ingresado al Estado y que dejó de recaudar?

En el hilo del caso en estudio, en un principio, el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación obligó a la Administración General de Recaudación del SAT a presentar el informe respecto de las personas físicas y morales a quienes se hubieren cancelado créditos fiscales por incosteabilidad o imposibilidad de cobro, desglosando la información por sector, actividad, tipo de contribuyente y porcentaje de cancelación, a más tardar el 31 de octubre de 2007. Sin embargo, vencido este plazo el SAT se disculpó, mediante el oficio SAT 322-STA-AGR-2007-0562, aduciendo que no había podido presentar el informe debido a que, durante ese tiempo, se había enfocado a la

2004. Disponible en: http://www.ifai.org.mx/descargar.php?r=/pdf/temas_transparencia/publicaciones/publicaciones/&a=cuadernillo3.pdf

⁴⁶ En este punto Carbonell indica: “Pueden existir actos de corrupción que formalmente cumplan con lo que disponen las normas jurídicas. Puede ser incluso que sea la propia legalidad que permita o aliente la corrupción (por ejemplo cuando se permiten ámbitos de fuerte discrecionalidad administrativa no sometidos a control de agencias independientes)”, Carbonell, Miguel, *Transparencia, ética pública y combate a la corrupción. Una mirada constitucional*, cit., nota 23, p. 5.

implementación del programa de condonación establecido en el artículo transitorio séptimo de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, razón por la cual presentaría el informe correspondiente posteriormente. Situación que tuvo verificativo casi cinco meses después.

Así, la administradora general de recaudación, Rosa María Vega Peón, presentó el 24 de marzo de 2008 el oficio 400-SAT-2008-0052, a través del cual se rindió informe respecto de las personas físicas y morales sujetas a la aplicación de la cancelación de créditos cuyo cobro les correspondió efectuar en los casos de imposibilidad práctica de cobro e incosteabilidad, mismo que fue presentado al entonces presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Senadores del Congreso, el senador Santiago Creel Miranda.

En dicho informe, la administradora general de recaudación del SAT comunicó al Congreso los resultados en la implementación de este proceso masivo de cancelación de créditos fiscales, señalando que el monto cancelado ascendió a \$73,960.4 millones de pesos, que representaban a 711,626 créditos fiscales, de los cuales el 91.2% se cancelaron por incosteabilidad y el 8.8% por imposibilidad práctica de cobro. Entre las causas de imposibilidad práctica de cobro, la de los créditos no identificados alcanzó el 8.5% de dicho monto y el resto correspondió a créditos asociados a fallecidos. Por otro lado, en el rubro de incosteabilidad, el 79.4% correspondió a créditos con una antigüedad mayor a ocho años y el 11.8% a créditos con antigüedad de 3 a 8 años, cuyo monto estimado era inferior a \$11,500 pesos.

Igualmente, conviene mencionar, para efectos de enfatizar, que la cancelación tiene como finalidad no cobrar dichos créditos. El informe concluye al indicar que:

el impacto positivo del Programa de Cancelación de Créditos Fiscales se refleja en la depuración de créditos incobrables e incosteables que aumentará el valor real de recuperación, mejorará la capacidad de gestión, desde las labores de notificación, la ejecución y la recuperación de adeudos, obteniendo con esto la posibilidad de administrar con una mayor certeza los créditos a partir de su valor real, lo cual servirá de plataforma para desarrollar nuevas estrategias de cobro, con mayor asertividad y eficacia.

Se deduce que los créditos fiscales cancelados no se cobrarán, lo que al final del día, *mutatis mutandis*, es una especie de condonación, aunque se debe hacer una puntual aclaración: la condonación es un acto administrativo que tiene efectos inmediatos.

La situación jurídica en que queda la cancelación deja a la buena voluntad de los contribuyentes deudores de estos créditos cancelados que se presenten, por iniciativa propia, a pagar sus contribuciones, o bien, esperar a que el tiempo transcurra para que prescriban las facultades de cobro del SAT.⁴⁷

Entonces, es de interés público conocer cómo se decidieron esas cancelaciones y los beneficiarios de un gasto fiscal que el Estado dejó de percibir y, que, como tal, afecta a todos los mexicanos y a los contribuyentes directamente. Esto es, que el costo por estos recursos que se dejaron de percibir lo absorbe el Estado mismo y, por ende, también los contribuyentes todos.

⁴⁷ Es necesario recordar que no todos los créditos fiscales se extinguen con la muerte, pues existe la figura del sucesor de la deuda tributaria, y en la doctrina tributaria la sucesión de la deuda tributaria se da por dos supuestos: *mortis causa* e *inter vivos*. El SAT tendría que verificar si se dio una transmisión de los bienes a título particular para aplicar el artículo 26 del CFF en el supuesto de los legatarios. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "Otros obligados tributarios", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús *et al.* (coords.), *Manual de derecho tributario*, *cit.*, nota 11, pp. 207-209.

B. ¿De qué forma la publicidad de los nombres conduce a la transparencia y la rendición de cuentas?

La publicidad de listas de morosos fiscales no es ninguna novedad en el derecho extranjero. Es más, para la Relatoría Especial para la Libertad de Expresión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, el acceso a la información de deudas tributarias “incobrables” es un estándar en la garantía al derecho humano de acceso a la información, y así lo ha expresado recogiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Costa Rica.⁴⁸

Dicha sentencia versa sobre la solicitud de información de una persona, quien solicitó a la Dirección General de Tributación Directa de Costa Rica las personas y empresas declaradas como titulares de deudas “incobrables” en 2002, 2003 y 2004, incluyendo la fecha de la declaratoria, la cantidad de dinero declarado incobrable, el motivo de la declaratoria, el tipo de tributo, la justificación de la declaratoria, el fundamento jurídico de la misma y nombre y número de cédula. La autoridad respondió al solicitante que se encuentra “inhibida para suministrar a terceras personas o a publicar datos de contenido económico que permitan determinar la situación financiera de los contribuyentes”.⁴⁹ En consecuencia, el recurrente interpuso un recurso de amparo ante la Corte Suprema de Justicia por la vulneración de su derecho de acceso a la información pública

⁴⁸ “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, Relatoría Especial para la Libertad de Expresión, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Organización de Estados Americanos, OEA/Ser.L/V/II. CIDH/RELE/INF, 1/09, 30 diciembre 2009, p. 45

⁴⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Costa Rica. Sentencia: 14519, expediente 05-011831-0007-CO. 21 de octubre de 2005. Disponible en: http://200.91.68.20/scij/busqueda/jurisprudencia/jur_repartidor.asp?param1=XYZ¶m2=17%20&nValor1=1&nValor2=327472&strTipM=T&IResultado=163&strTem=ReTem.

previsto en el artículo 30 de la Constitución Política de Costa Rica.

El tribunal estudió si la excepción estaba establecida en alguna ley, si respondía a un objetivo permitido por la Convención Americana de Derechos Humanos y si era necesaria en una sociedad democrática. Respecto del secreto fiscal sancionado en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, referido por la autoridad fiscal, la Corte determinó:

si bien es claro que las declaraciones presentadas por los particulares no pueden ser divulgadas por el tipo de información que contienen, no ocurre lo mismo cuando ya una deuda ha sido declarada incobrable, pues existe un evidente interés público en determinar la forma en que la administración se condujo en un caso como ese.⁵⁰

Sobre el acceso a la información continuó:

pues sólo de esa manera los particulares pueden realizar una adecuada fiscalización de las finanzas públicas, determinando si la administración tributaria adoptó o no las medidas necesarias para afrontar los problemas de morosidad.

Por lo tanto, concluyó que la reserva no justificaba que la autoridad negara la información solicitada sobre las cuentas declaradas incobrables.⁵¹

Asimismo, sobre el interés general que reviste conocer los nombres y condiciones en que se cancelaron las deudas, la Corte afirmó:

[e]s claro que el incumplimiento de obligaciones de carácter tributario deriva en un detrimento de la Hacienda Pública, por

50 *Idem.*

51 *Idem.*

lo que resulta de interés de todos el conocimiento de aquellas deudas no honradas, toda vez que sólo de esta forma puede determinarse si la administración ha actuado con la diligencia suficiente en la recuperación del patrimonio público.

Finalmente, el tribunal indicó que,

[e]n atención del deber de transparencia que debe caracterizar la función pública... no puede la administración negar el acceso a la información que revista interés público, cuando tales datos puedan revelar un irregular manejo de fondos que son de todos los y las costarricenses, como en el caso concreto.

Por esas razones, se ordenó a la autoridad entregar la información solicitada por el recurrente, en un plazo de ocho días improrrogables a la fecha de notificación de la sentencia.

Consideramos que en el caso mexicano estamos ante reglas muy similares: existe una lista de morosos; son deudas incobrables por el fisco; forman parte de un gasto fiscal que pudo o no ser recuperado por el Estado; se refiere a los fondos de todos los mexicanos; los datos pueden llevar a investigar el manejo irregular de los fondos del Estado; y hay un interés público por conocer si la autoridad tributaria actuó en el interés del Estado o no. Cabe recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana también ha dicho que la reserva injustificada de la información que detenta el Estado puede constituir una violación al derecho constitucional de acceso a la información.⁵²

⁵² “Libertad de expresión y derecho a la información. Su importancia en una democracia constitucional”. Tesis aislada, Novena Época, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, diciembre de 2009, p. 287. “Derecho a la información pública. Evolución constitucional de la regulación de esta prerrogativa”. Tesis aislada, Novena Época, tribunales colegiados de circuito,

Entonces, si los comunicados de prensa del SAT, que se basan en una facultad discrecional de difundir ciertos nombres de deudores y otros no, responden a un interés público, y si la resolución del IFAI alega también cuestiones de interés público ¿no estaremos hablando de lo mismo?

Se puede estar o no de acuerdo con los objetivos y principios sociales y las garantías individuales de nuestra Constitución. Se puede estar en contra del sistema democrático y sus valores de transparencia y rendición de cuentas vertical. Pueden gustarnos o no las instituciones internacionales de derechos humanos y los tratados internacionales firmados por México. Sin embargo, hoy por hoy, estos valores están colocados en la máxima jerarquía normativa de México. Ante ello deben tomarlos en cuenta las autoridades como los órganos jurisdiccionales.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, abril de 2009, p. 1880. “Acceso a la información pública. Su naturaleza como garantía individual y social”. Tesis P/J. 54/2008, Novena Época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, junio de 2008, p. 743.