



PRINCIPIOS DE
DERECHOS HUMANOS
EN LA POLÍTICA FISCAL

Secreto fiscal, producción y acceso a la información pública en materia tributaria

AUTORÍA

Israel Santos Flores

Serie Documentos Complementarios a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal N° 8





COMITÉ IMPULSOR

Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) - Argentina
Centro de Estudios Legales y Sociales (CELS) - Argentina
Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, Dejusticia - Colombia
FUNDAR- Centro de Análisis e Investigación - México
Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) - Brasil
Red de Justicia Fiscal de América Latina y El Caribe (RJFALC) – Regional
Center for Economic and Social Rights (CESR) – Internacional (Secretaría de la Iniciativa)

COMITÉ DE EXPERTOS Y EXPERTAS

Dayana Blanco	Jonathan Menkos
Juan Pablo Bohoslavsky	Bibiana Leticia Ramírez
Horacio Corti	Pedro Rossi
María Goenaga	Magdalena Sepúlveda
Verónica Grondona	Rodrigo Uprimny
Ricardo Martner	María Fernanda Valdés

COORDINADORES DE REDACCIÓN

Sergio Chaparro (CESR)
María Emilia Mamberti (CESR)

Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal se han beneficiado de los aportes significativos de las siguientes personas:

Dalile Antúnez (ex ACIJ)	Adrián Falco (RJFALC)	Juan Pablo Jiménez (Asociación Iberoamericana de Financiación Local)	Eduardo Reese (ex CELS)
Mayra Báez (CESR)	Victoria Faroppa (REDESCA/OEA-CIDH)	Nicholas Lusiani (ex CESR)	Greg Regaignon (Wellspring Philanthropic Fund)
Nathalie Beghin (INESC)	Soledad García (REDESCA/OEA-CIDH)	Luna Miguens (CELS)	Alejandro Rodríguez (Dejusticia)
Iván Benumea (Fundar)	Ana Carolina González (Fundación Ford)	Olivia Minatta (CESR)	Carmen Ryan (ex ACIJ)
María Elena Camiro (Fundar)	Livi Gerbase (INESC)	Alicia Ojeda (Fundar)	Ignacio Saiz (CESR)
Michelle Cañas (CELS)	Diana Guarnizo (Dejusticia)	Gaby Oré-Aguilar (ex CESR)	Leandro Vera (CELS)
Paulina Castaño (Fundar)	Mariana Gurrola (Fundar)	Haydeé Perez (Fundar)	Malena Vivanco (ACIJ)
Grazielle David (RJFALC)	Julieta Izcurdia (ACIJ)	Iara Pietricovsky (INESC)	Pablo Vitale (ACIJ)
Kate Donald (CESR)		Alba Ramírez (Fundar)	

Serie Documentos Complementarios.

Diseño Editorial: Pilar Fernández Renaldi - Sebastián Bergero

Corrección de estilo: The Pillow Books

ÍNDICE



Resumen	4
Introducción	6
Hacia un estándar de máxima transparencia en la producción y el acceso a la información fiscal	8
2.1 Transparencia, máxima publicidad y otros principios derivados de las leyes de acceso a la información.....	8
2.2 La importancia de transparentar la información fiscal.....	11
2.3 La información en poder de las administraciones tributarias	12
2.4 El secreto fiscal: fundamento, razones, excepciones y reglas derivadas de la doctrina judicial comparada	13
2.5 Secreto fiscal y derechos humanos: algunas ideas para su compatibilidad	19
2.6 Mejores prácticas administrativas en materia de transparencia y publicidad	21
2.7 Transparencia, publicidad y participación ciudadana: indicadores para medir su grado de realización	22
2.8 Buenas prácticas empresariales en materia de transparencia	24
Conclusiones.....	25
Anexo: índice de cuadros comparativos	28



RESUMEN

Este documento trata sobre uno de los aspectos centrales del **Principio 7** de los **Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal**, que ordena a los Estados establecer una política fiscal transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas, al tiempo que reconoce el derecho de las personas a la información fiscal. Esto significa que los Estados tienen el deber de producir información fiscal de calidad y con niveles de desagregación suficientes para habilitar el análisis con perspectiva de derechos. Esta información debe ser clara, comprensible y estar disponible para cualquier persona, por lo que las restricciones a ese derecho deben ser excepcionales y limitadas.

La producción de la información fiscal y su acceso público son importantes para poder conocer cuáles las políticas fiscales de los gobiernos, monitorear sus impactos sobre los derechos humanos y promover una mayor participación ciudadana en las decisiones relacionadas con el tema; todos ellos aspectos contemplados a lo largo de los Principios. Así, por ejemplo, el **Principio 5**, que aborda la igualdad y la no discriminación, exige que los Estados aseguren la participación de las poblaciones discriminadas en la toma de decisiones fiscales (**Sub-principio 5.5**). Del mismo modo, el uso de la política fiscal para promover la igualdad sustantiva de género (**Principio 6**) requiere que se garantice la participación de las mujeres en los procesos de elaboración, ejecución y monitoreo de la política fiscal (**Sub-principio 6.5**).

El secreto fiscal es el instrumento más utilizado por los Estados para rechazar el acceso a la información pública fiscal. Este trabajo repasa el fundamento del secreto fiscal como principio rector de las administraciones tributarias de la región latinoamericana y evalúa los supuestos en los que su uso se encuentra justificado según las regulaciones locales de algunos Estados. Luego de ello, profundiza en las circunstancias que habilitan su levantamiento o que limitan su aplicación, como por ejemplo las funciones de recaudación y fiscalización de ciertos órganos, o bien la sanción ante incumplimientos tributarios.

El trabajo también pone énfasis en el hecho de que la regulación del secreto fiscal parece no estar armonizada con la normativa que rige el acceso a la información pública en general y que se inspira en el principio de máxima divulgación del sistema interamericano de derechos humanos. Sin embargo, también señala que la falta de armonización se ha superado, en parte, mediante pronunciamientos judiciales que han sentado las bases para establecer límites al secreto fiscal y sus alcances frente al derecho humano de acceso a la información pública. En ese sentido, el documento reseña una serie de supuestos concretos en que se ha acotado la aplicación del secreto fiscal.

Asimismo, el documento resalta que es necesario avanzar hacia una mayor transparencia y acceso a la información tributaria, pues ello permitiría, entre otras cosas, evitar posibles arbitrariedades de las administraciones públicas en el cobro, la gestión, la aplicación y el control de los tributos, así como reducir el margen de



discrecionalidad en las actuaciones administrativas y luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Para ello, señala una serie de puntos que permitirían una armonización más vigorosa entre las normativas que rigen el acceso a la información fiscal y los principios y las reglas que suelen aplicarse a la información pública en general.

Finalmente, el artículo dedica unas líneas a identificar una serie de mejores prácticas administrativas para dar cumplimiento al principio rector de máxima divulgación en el ámbito de la información fiscal.



1.

INTRODUCCIÓN

En general, la legislación fiscal de los Estados establece diversas disposiciones tendentes a proteger a las personas en su calidad de contribuyentes, como es el caso del secreto fiscal o la reserva tributaria.

El secreto fiscal busca, por un lado, proteger el derecho a la intimidad económica de los contribuyentes, lo que se traduce en un deber de confidencialidad de la información obtenida por la administración tributaria. Así, dicha información no puede ser revelada a terceros, ni utilizarse con fines distintos a los estrictamente tributarios (Serrano, 2019: 39). Por otro lado, el secreto fiscal también implica la obligación de la administración tributaria de respetar el derecho a la protección de los datos personales suministrados por el contribuyente, así como el derecho de las personas de controlar el uso de sus datos personales mediante el ejercicio de derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición (Olivares, 2017; Bartolomé, 2014).

Como se puede ver, el secreto fiscal es una herramienta que permite asegurar la confidencialidad y la protección de datos. Sin embargo, su regulación y uso puede entrar en conflicto con el derecho de acceso a la información, lo que hace necesaria la búsqueda de estándares que permitan conciliar a ambos.

En una primera aproximación se puede afirmar que existen parámetros medianamente claros sobre la regulación del secreto fiscal, así como sobre sus límites o excepciones. Así, desde el punto de vista estrictamente normativo, las regulaciones aquí estudiadas (Argentina, Brasil, Colombia y México) parecen coincidir: existe una regla de cobertura general por la cual la información económica y financiera suministrada por los obligados tributarios debe quedar sometida al conocimiento exclusivo de las autoridades fiscales. Esto por tratarse de datos con relevancia o trascendencia tributaria; es decir, aquellos datos que se plasman en las declaraciones informativas o de pago de impuestos y que reflejan la situación fiscal del contribuyente –en especial, su capacidad contributiva– mediante datos que componen la base imponible, los gastos deducibles, las exenciones, las minoraciones, etc. (Ríos, Luna, 2010: 52–53). Como se verá más adelante, en algunos casos, la reserva tributaria se extiende también a los

datos personales del contribuyente (tales como su nombre, domicilio fiscal, denominación o razón social y número de identificación fiscal).

Por otra parte, las legislaciones también prevén normas de excepción que liberan del secreto fiscal en determinados supuestos; por ejemplo, cuando el contribuyente tiene a su cargo créditos fiscales firmes; ha sido sujeto de sentencia condenatoria por la comisión de delitos fiscales; ha sido imposible para la administración tributaria encontrarlo en su domicilio; ha realizado operaciones financieras con fondos ilícitos, etc. Se observa entonces que, por un lado, existe una protección a los datos que las personas, en su calidad de contribuyentes, proporcionan a las administraciones tributarias y, en consecuencia, es obligación de los servidores públicos actuar con sigilo y reserva en relación con dichos datos, a sabiendas de ser sujetos de responsabilidad en caso de no observar dicha obligación.

Asimismo, existen diversos supuestos normativos que eximen a las autoridades de dicha obligación y que, por tanto, facilitan la transparencia y el acceso a la información del contribuyente⁰¹. No obstante, lo que aún no parece quedar claro –por lo menos a nivel normativo– es la preeminencia que la transparencia y el acceso a la información (no solo fiscal, sino presupuestaria y financiera en general) debieran tener frente al uso del secreto fiscal. Si bien se aprecia una proliferación de normas en este sentido⁰², la práctica forense parece revelar la falta de estándares que aseguren de manera efectiva la máxima transparencia y el acceso a toda la información fiscal. En la mayoría de los casos, han sido los tribunales judiciales quienes han tenido que sentar las bases sobre los límites del secreto fiscal y sus alcances frente al derecho de acceso a la información.

Bajo este panorama, el propósito de este trabajo es realizar un análisis crítico sobre la regulación del secreto fiscal en cuatro jurisdicciones de Latinoamérica para identificar si existen límites que sean respetuosos del derecho humano de acceso a la información, para después identificar si a nivel regional es posible encontrar estándares que permitan conciliar el uso del secreto fiscal con el ejercicio de tal derecho. Esto nos permitirá reflexionar sobre la necesidad de analizar el secreto

01 | En este artículo el término contribuyentes se refiere tanto a personas físicas como personas morales.

02 | Véase *ut infra*: Anexo. Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 2. El principio de máxima publicidad en las leyes de transparencia” y “Cuadro 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información”.



fiscal desde un enfoque de derechos humanos, para reconsiderar su uso incluso más allá de lo que dicen las normas vigentes en los ordenamientos tributarios. De esa forma, se podrán establecer posibles pautas para que las administraciones adopten mejores prácticas a fin de efectivizar el principio de máxima publicidad.

Para ello, se ha empleado la metodología de investigación documental, analítica, inductiva-deductiva, sistemática-jurídica, de análisis de derecho internacional (sobre todo a nivel regional) y de derecho comparado.

De este modo –y dado que la investigación documental es la base metódica de toda investigación jurídico-teórica⁰³, para la elaboración de este trabajo se ha recurrido a fuentes de tipo documental, incluidas la revisión normativa y la doctrina judicial. Se tomó como base la experiencia comparada de cuatro jurisdicciones (Argentina, Brasil, Colombia y México), a fin de cubrir una muestra razonable que aporte al debate en materia de regulación y uso del secreto fiscal en la región latinoamericana. De ahí la importancia de la aplicación de la metodología del derecho comparado a lo largo del trabajo. No obstante, el análisis comparativo no se utiliza

para explicar la forma en que se regula el secreto fiscal en la legislación doméstica de una u otra jurisdicción, sino más bien se emplea en la recolección de ejemplos para el tratamiento o la posible solución de aspectos puntuales. Ello es importante para contrastar la recepción del secreto fiscal con el acceso a la información y así estar en posibilidades de aportar ideas críticas en torno al tema⁰⁴.

Por último, es importante aclarar que nuestro objeto de estudio también ha tenido una fuerte recepción por el derecho tributario internacional⁰⁵, sobre todo en las cláusulas de intercambio de información contenidas en los convenios para evitar la doble imposición. Sin embargo, para efectos de este artículo, hemos dejado fuera el análisis de dichas fuentes, dado que, en la práctica, el intercambio de información tributaria se articula bajo los procedimientos previstos en la legislación nacional del Estado del que se trate. No obstante, a lo largo del trabajo se presentan algunas consideraciones al respecto.



03| De acuerdo con Botero Bernal (2003: 112), la investigación documental se base primordialmente en el método bibliográfico, el cual “consiste en la captación por parte del investigador de datos aparentemente desconectados, con el fin de que a través del análisis crítico se construyan procesos coherentes de aprehensión del fenómeno y de abstracción discursiva del mismo, para así valorar o apreciar nuevas circunstancias”.

04| Consideramos que el análisis comparativo y la concentración de reflexiones sobre la regulación del secreto fiscal proponen alternativas y ofrecen soluciones no solo para los casos objeto de estudio, sino para cualquier otra jurisdicción de la región.

05| Basta con revisar la cláusula general de intercambio de información tributaria contenida en prácticamente todos los convenios para evitar la doble imposición, cuya redacción se inspira en el artículo 26 de los Modelos de Convenio tanto de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOUDE) como de la Organización de Naciones Unidas (MCONU). Para el caso de los países aquí estudiados, pueden verse como ejemplo: el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil; el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en la Ciudad de México, el 4 de noviembre de 2015; el Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta; así como el Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Bogotá, Colombia, el 13 de agosto de 2009.

2.

HACIA UN ESTÁNDAR DE MÁXIMA TRANSPARENCIA EN LA PRODUCCIÓN Y EL ACCESO A LA INFORMACIÓN FISCAL



➤ 2.1 Transparencia, máxima publicidad y otros principios derivados de las leyes de acceso a la información

El principio de transparencia tiene como finalidad propiciar la confianza social en toda la actividad pública estatal, de modo que las personas conozcan las normas, las reglas, los procedimientos y la información general del poder público. De ahí que el principio de transparencia tenga una vinculación especial con el principio democrático, en donde la participación social y el escrutinio público permanente son esenciales para lograr la democracia y el correcto funcionamiento de las instituciones del Estado.

El principio de transparencia se articula con principios y estándares específicos vinculados con el derecho de acceso a la información; como se verá enseguida, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) ha reconocido que los principios de transparencia y publicidad permiten el control democrático de la gestión estatal. Tras un análisis de las leyes de acceso a la información de los países estudiados⁰⁶, puede observarse que la libertad de acceso a la información se sustenta, en primer lugar, en el principio de máxima divulgación, publicidad y transparencia en la gestión pública –o simplemente, principio de máxima publicidad–⁰⁷, el cual se traduce en una presunción *iuris tantum* de publicidad. Así, toda información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por la ley.

Decimos que es una presunción *iuris tantum* porque al carácter público de la información se pueden oponer excepciones o limitaciones; sin embargo, éstas deben preverse por disposición constitucional o legal

y, en todo caso, ser proporcionales al interés que las justifica⁰⁸. En caso de duda razonable respecto a la restricción a la información, el principio de máxima publicidad exige optar por la publicidad de la misma.

En segundo lugar, el principio de máxima publicidad implica también que la información queda sometida a un estándar de transparencia y divulgación, por lo que debe ser accesible para todas las personas. Además, dicho principio también se traduce en el máximo acceso; es decir, la información debe publicarse de forma completa, con el mayor nivel de desagregación posible y a través de la mayor cantidad de medios disponibles.

En tercer lugar, el principio de publicidad opera también como un criterio de interpretación, tanto en sede constitucional como convencional (véanse las resoluciones y sentencias vinculantes que emiten órganos internacionales especializados como la Corte IDH). La doctrina sentada en sede convencional posee un valor importante para los países de la región, pues enriquece y orienta la interpretación de los tribunales nacionales.

Así, por ejemplo, la jurisprudencia de la Corte IDH ha señalado que “el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas”⁰⁹.



06 | Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 2. El principio de máxima publicidad en las leyes de transparencia”.

07 | Cabe mencionar que, en Colombia, el principio de máxima publicidad se identifica únicamente con el principio de transparencia. De acuerdo con el artículo 3 de la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública, el principio de transparencia es el “Principio conforme al cual toda la información en poder de los sujetos obligados definidos en esta ley se presume pública, en consecuencia de lo cual dichos sujetos están en el deber de proporcionar y facilitar el acceso a la misma en los términos más amplios posibles y a través de los medios y procedimientos que al efecto establezca la ley, excluyendo solo aquello que esté sujeto a las excepciones constitucionales y legales y bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta ley.” Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información”.

08 | Véase, por ejemplo, el artículo 1 de la Ley de Acceso a la Información Pública de Argentina, según el cual: “El acceso a la información pública sólo puede ser limitado cuando concurra alguna de las excepciones previstas en esta ley, de acuerdo con las necesidades de la sociedad democrática y republicana, proporcionales al interés que las justifican”. Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 2. El principio de máxima publicidad en las leyes de transparencia”.

09 | De acuerdo con la Corte: “El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación en la

Por otro lado, pero también desde la perspectiva de los derechos humanos, interesa destacar el papel que juega el principio pro persona¹⁰ en relación con el principio de máxima publicidad, de modo que en su aplicación se debe favorecer la protección más amplia a la persona¹¹. Así, el principio pro persona es una garantía para la protección del principio de máxima publicidad de la información. Ante la duda en relación con su aplicación se debe acudir, 1) a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos –para el caso de México, el derecho de acceso a la información–; o bien, 2) a la norma o la interpretación más restringida cuando se trate de establecer restricciones –como el secreto fiscal– al ejercicio de tales derechos (Cfr. Pinto, 1997: 163)¹².

Como se puede observar, el principio pro persona es entonces un criterio interpretativo que permite la aplicación efectiva del principio de máxima publicidad y, en consecuencia, la protección más amplia del derecho de acceso a la información.

Ahora bien, al margen del principio de máxima publicidad, las leyes de acceso a la información¹³ contienen otra serie de principios que nutren este derecho y que se encaminan a: 1) establecer criterios básicos sobre el acceso, la entrega y el uso de la información; 2) orientar las actuaciones de los sujetos obligados a proporcionar la información; y 3) señalar pautas mínimas de cumplimiento obligatorio para los organismos garantes de la transparencia.

En la siguiente tabla se hace una recopilación de dichos principios, dejando claro que todos ellos tienen la misma importancia, pues no existe una jerarquización o preeminencia determinada; de ahí que se presenten en estricto orden alfabético:

TABLA 1. Otros principios derivados de las leyes de transparencia

PRINCIPIO	SIGNIFICADO
Alcance limitado de las excepciones	Los límites al derecho de acceso a la información pública deben ser excepcionales, establecidos previamente en ley, y formulados en términos claros y precisos.
Apertura o disponibilidad	La información debe ser accesible, en formatos electrónicos abiertos, que faciliten su procesamiento y reutilización por medios automáticos.
Buena fe	Los sujetos obligados deben interpretar la ley de manera tal que sirva para cumplir los fines perseguidos por el derecho de acceso y actuar con motivación honesta, leal y desprovista de cualquier intención dolosa o culposa.



gestión pública, a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso. El control democrático, por parte de la sociedad a través de la opinión pública, fomenta la transparencia de las actividades estatales y promueve la responsabilidad de los funcionarios sobre su gestión pública. Por ello, para que las personas puedan ejercer el control democrático es esencial que el Estado garantice el acceso a la información de interés público bajo su control. Al permitir el ejercicio de ese control democrático se fomenta una mayor participación de las personas en los intereses de la sociedad” (Corte IDH, 2006: párrs. 86–97).

10| El principio pro persona es un criterio hermenéutico que informa toda la estructura de los derechos humanos, y cuyo objeto es brindar la mayor protección a las personas, garantizando el pleno goce de sus derechos. Este principio cobra especial relevancia en la interpretación y aplicación de las normas, particularmente de aquellas que, debido a su indeterminación normativa, oscuridad o carácter contradictorio, son susceptibles de restringir los derechos humanos. Véase Castilla (2013: 95).

11| Así, por ejemplo, en el caso mexicano el artículo 6 de Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública dispone que: “En la aplicación e interpretación de la presente Ley deberá prevalecer el principio de máxima publicidad, conforme a lo dispuesto en la Constitución, la Ley General, los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como en las resoluciones y sentencias vinculantes que emitan los órganos nacionales e internacionales especializados, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”. Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 2. El principio de máxima publicidad en las leyes de transparencia”.

12| De acuerdo con Henderson (s.f.: 90), el principio pro persona tiene dos manifestaciones: 1) La preferencia de normas, que se presenta cuando a una determinada situación concreta le es posible aplicar dos o más normas vigentes. En tal caso, el intérprete debe seleccionar de entre dos o más normas concurrentes, aquella cuyo contenido ofrezca una protección más favorable a la persona o aquella que contenga de manera más especializada la protección que se requiere; y 2) la preferencia interpretativa, que se presenta cuando el intérprete se encuentra frente a una norma de derechos humanos, con contenido de derecho humanos o que sirve para su protección, a la cual se pueden hacer varias interpretaciones. La preferencia interpretativa implica atribuir a una norma su más amplia interpretación en beneficio del ejercicio de los derechos (interpretación extensiva), o bien, el mínimo alcance interpretativo si se trata de limitar o suspender su ejercicio, de modo que se reduzca o minimice lo menos posible su ejercicio (interpretación restringida).

13| Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información”.

TABLA 1. Otros principios derivados de las leyes de transparencia

PRINCIPIO	SIGNIFICADO
Calidad de la información	La información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, debe ser: oportuna, objetiva, veraz, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles. De este principio se desprende también el de la integridad de la información (la información no debe ser modificada, ni siquiera en cuanto a origen, tránsito y destino) y de primacía y autenticidad (la información debe ser recopilada en la fuente, con el mayor detalle posible, sin modificaciones).
Celeridad o máxima premura	La información debe publicarse con la máxima celeridad y en tiempos compatibles con la preservación de su valor. Con este principio se busca la agilidad en el trámite y la gestión administrativa.
Certeza	Implica seguridad y certidumbre jurídica para los particulares, en virtud de que permite conocer si las acciones de los organismos garantes de la transparencia son apegadas a derecho.
Control	El cumplimiento de las normas que regulan el derecho de acceso a la información debe ser objeto de fiscalización permanente.
Disociación	Cuando parte de la información se encuadre dentro de las excepciones establecidas en ley, la información no exceptuada debe publicarse.
Divulgación proactiva de la información	Implica el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, con atención a los límites razonables del talento humano y los recursos físicos y financieros.
Eficacia	Implica el logro de resultados mínimos, con miras a la efectividad del derecho de acceso a la información.
Facilitación	Ninguna autoridad pública puede negarse a indicar si tiene o no un documento en su poder o negar la divulgación de un documento, salvo que el daño causado al interés protegido sea mayor al interés público de obtener la información.
Gratuidad	El acceso a la información debe ser gratuito, por lo que no se pueden cobrar valores adicionales al costo de reproducción de la información.
Imparcialidad e independencia	Los organismos garantes de la transparencia deben ser ajenos a los intereses de las partes en controversia y resolver sin favorecer indebidamente a ninguna de ellas. Asimismo, deben actuar sin supeditarse a interés, autoridad o persona alguna.



TABLA 1. Otros principios derivados de las leyes de transparencia

PRINCIPIO	SIGNIFICADO
<i>In dubio pro petitor</i>	La interpretación de las disposiciones que regulan el derecho de acceso a la información debe ser efectuada, en caso de duda, siempre en favor de la mayor vigencia y alcance del derecho a la información ¹⁴ .
Informalidad (o informalismo)	Las reglas procesales para acceder a la información deben facilitar el ejercicio del derecho y excluir exigencias o requisitos formales que puedan obstruirlo o impedirlo.
Legalidad	Los organismos garantes de la transparencia deben ajustar su actuación, fundando y motivando sus resoluciones y actos en las normas aplicables.
No discriminación	La información debe entregarse a todas las personas que lo soliciten, en condiciones de igualdad, sin hacer distinciones arbitrarias y sin ningún tipo de discriminación.
Objetividad	Los organismos garantes de la transparencia deben ajustar su actuación a los presupuestos de ley aplicados al analizar el caso en concreto y resolver todos los hechos, sin recurrir a consideraciones y criterios personales.
Profesionalismo	Los servidores públicos deben sujetar su actuación a conocimientos técnicos, teóricos y metodológicos que garanticen un desempeño eficiente y eficaz en el ejercicio de la función pública que tienen encomendada.
Responsabilidad	El incumplimiento de las obligaciones en materia de acceso a la información puede dar lugar a responsabilidades y sanciones, según corresponda.
Responsabilidad en el uso de la información	Cualquier persona que haga uso de la información que proporcionen los sujetos obligados, debe actuar con responsabilidad.

Fuente: Elaboración propia a partir de la normativa analizada

Al igual que el principio de máxima publicidad, la aplicación de estos principios permite efectivizar el derecho de acceso a la información fiscal, sobre todo

cuando su ejercicio se ve restringido por limitaciones de configuración legal, como la reserva tributaria o el secreto fiscal.

➤ 2.2 La importancia de transparentar la información fiscal

De acuerdo con la doctrina más calificada¹⁵, la transparencia tributaria es un mecanismo fundamental en la estrategia fiscal de los países dirigido a la lucha contra la evasión y la elusión en el pago de impuestos. Desde esta perspectiva, la transparencia fiscal permite

a los Estados asegurar los recursos necesarios para cubrir el gasto público y, en consecuencia, lograr los fines de política fiscal para la satisfacción de las necesidades colectivas.

14| Como puede verse, el principio *in dubio pro petitor* es una manifestación concreta del principio pro persona ya señalado.

15| Cfr. Serrano (2019: 18). En palabras del autor, "probablemente [la transparencia tributaria] es el único mecanismo que permite una imposición sobre la renta basada en la capacidad económica, tal y como actualmente la conocemos, así como los cimientos y herramienta básica para articular las principales medidas antiabuso y defender una contribución justa al sostenimiento del gasto público".



En otras palabras, la transparencia de la información tributaria es un elemento que, al permitir conocer si existen regímenes de excepción que otorguen privilegios fiscales a favor de ciertos contribuyentes, sirve para alcanzar la justicia financiera y tributaria; o bien, para saber cuáles son los contribuyentes morosos en el pago de sus obligaciones tributarias o tener conocimiento de cuáles son las razones de la administración tributaria para iniciar actuaciones inspectoras a determinado contribuyente (Cfr. Ríos y Luna, 2019: XV–XVI). En consecuencia, transparentar la política fiscal permite mejorar la relación entre el contribuyente y la administración tributaria e incidir en el ánimo de los primeros para el cumplimiento voluntario y espontáneo de sus obligaciones fiscales¹⁶.

Además, la transparencia fiscal también tiene un importante impacto en la política tributaria internacional¹⁷. El efecto globalizador de la economía ha propiciado el movimiento progresivo de personas, bienes, servicios y capitales, lo que favorece que los contribuyentes establezcan su modelo de negocio donde estiman más

oportuno, incluso con presencia en múltiples jurisdicciones. En este sentido, la transparencia tributaria permite a las administraciones nuevas posibilidades de control y asistencia en relación con los contribuyentes que realizan actividades transfronterizas¹⁸. Ello exige una colaboración estrecha de las administraciones para optimizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En suma, transparentar la información fiscal permite:

- Incrementar la recaudación de contribuciones.
- Evitar posibles arbitrariedades de la administración pública en el cobro, la gestión, la aplicación y el control de los tributos.
- Reducir el margen de discrecionalidad en las actuaciones administrativas.
- Generar confianza entre los contribuyentes y la administración tributaria.
- Mejorar la cultura de pago de impuestos.
- Luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

► 2.3 La información en poder de las administraciones tributarias

El acceso a la información pública debe garantizarse en todas las etapas de la actividad financiera del Estado¹⁹, es decir, en el cobro, la gestión, la aplicación, el control y la fiscalización de los recursos que el Estado requiere para cubrir el gasto público. En otras palabras, existe la obligación de transparentar la actividad pública estatal tanto desde la perspectiva de la obtención de ingresos, como de la ejecución del gasto y la emisión de deuda pública.

En todas estas actividades, la información que detentan las administraciones públicas es diversa y voluminosa. Desde el punto de vista fiscal, las bases de datos de las administraciones se componen de un sistema integral de información que, por lo general, contiene todos los impuestos, incluidos los derechos de aduanas y las contribuciones especiales.

En los casos estudiados (Argentina, Brasil, Colombia y México)²⁰, la información en manos de la administra-

ción tributaria procede de fuentes diversas. En primer lugar, de la propia información suministrada por los obligados tributarios (contribuyentes, sustitutos, sucesores, etc.); así como de aquella que es puesta a disposición por terceros, retenedores e instituciones financieras. En segundo lugar, encontramos la información provista por otras administraciones tributarias de distintos niveles de gobierno (estatales, provinciales, distritales, departamentales, municipales, según corresponda), de entidades administrativas locales, de los sistemas de seguridad y previsión social, de asociaciones profesionales, de corredores, notarios y demás fedatarios públicos, así como de los registros públicos de la propiedad y registros mercantiles.

En un primer acercamiento, este cúmulo de información que poseen las administraciones tributarias queda sometido al régimen de transparencia y acceso a la información. Al hacer un repaso de la legislación de los

16 | De acuerdo con Ríos y Luna (2010: XV y XVII): “El mejor incentivo que tiene el contribuyente para pagar sus impuestos es saber cuál será el destino de ellos, cómo se gastará dentro de la gran bolsa que representa el gasto público. Y si la carga tributaria es equitativa y responde a una real capacidad contributiva”.

17 | De acuerdo con Ricardo Lobo (2005: 243–244), el principio de transparencia exige que la actividad financiera se desarrolle según los dictados de la claridad, apertura y simplificación; abriendo al conocimiento aquello que antes era opaco y confuso, pudiéndose constatar el espacio cada vez mayor ocupado por la transparencia en la fiscalidad internacional. Véase también Rocha (2015: 3).

18 | Piénsese, por ejemplo, en la red de tratados bilaterales de intercambio de información fiscal o en los acuerdos de asistencia mutua en el cobro de contribuciones que firman los distintos Estados a fin de asegurar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias de contribuyentes con presencia en más de una jurisdicción.

19 | La actividad financiera del Estado se puede dividir en tres partes cíclicas: 1) la obtención de los ingresos; 2) la administración y el manejo de esos recursos para sacarles el mayor provecho; y 3) la erogación y aplicación de dichos recursos, lo que se traduce en la provisión de bienes y servicios para satisfacer necesidades públicas. (Prodecon, 2015: 18).

20 | En este sentido, se pueden consultar los informes de gestión tributaria que las administraciones de los países aquí estudiados publican de manera periódica. Véase: para el caso argentino: Administración Federal de Ingresos Tributarios, <https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/default.asp>; para el caso brasileño: Secretaría da Receita Federal, <http://receita.economia.gov.br/>; para el caso colombiano: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, <https://www.dian.gov.co/>; y para el caso mexicano: Servicio de Administración Tributaria, <https://www.sat.gob.mx/home>.

países estudiados²¹, se observa que existe un marco normativo que, *prima facie*, favorece la transparencia y garantiza el derecho de acceso a la información.

En este sentido, los textos constitucionales reconocen la libertad de acceso a los documentos públicos, así como el derecho a recibir información adecuada, veraz e imparcial. Incluso, en el caso mexicano, el principio de publicidad tiene rango constitucional y se establece como criterio orientador de las actuaciones del poder público. Desde esta óptica, y como se verá más adelante, el régimen de transparencia y más amplia publicidad es el estándar que debe prevalecer con carácter general sobre

la información de las administraciones públicas.

Por otro lado, los textos constitucionales reconocen que el derecho de acceso a la información no es absoluto, sino que encuentra algunos límites, sobre todo los derivados de la inviolabilidad del secreto profesional, de razones de interés público y de seguridad nacional que justifiquen la reserva, así como de los establecidos en normas con rango de ley.

Por tanto, se hace necesario escudriñar en las leyes específicas de transparencia y acceso a la información, a fin de identificar los principios que inspiran este derecho, así como los límites que restringen su ejercicio.

➤ 2.4 El secreto fiscal: fundamento, razones, excepciones y reglas derivadas de la doctrina judicial comparada

A continuación se hace un repaso sobre la figura del secreto fiscal, el cual –desde su recepción en la normativa interna de los países estudiados– se ha configurado como una excepción al principio general de publicidad, de tal modo que la información suministrada por los contribuyentes a la administración tributaria se considera reservada y secreta. Desde luego, la regula-

ción del secreto fiscal en los ordenamientos tributarios no suele estar armonizada desde una perspectiva de derechos humanos. Como se verá también, esta falta de armonización se ha logrado superar a partir de pronunciamientos judiciales que han intentado delinear los límites del secreto fiscal y sus alcances frente al derecho de acceso a la información.

A. IDEAS QUE INSPIRAN LA RESERVA TRIBUTARIA

En sede teórica, la doctrina es casi unánime en identificar al derecho a la intimidad económica como fundamento del secreto fiscal (Prada Bautista, 2012)²², entendido como el derecho de cada persona a reservarse para sí la esfera de su vida privada en el ámbito económico y patrimonial.

Desde esta lógica, la intimidad es un concepto que se opone a lo público, sobre todo al acceso y la revelación de datos²³, y que se expresa en diversas manifestaciones concretas, como el secreto profesional, la inviolabilidad del domicilio, la inviolabilidad de la correspondencia epistolar y, desde luego, el secreto fiscal.

El secreto fiscal implica la reserva de la información de contenido económico - patrimonial que suministra el contribuyente a la administración pública. En los casos estudiados, el secreto fiscal configura la obligación de los servidores públicos de guardar absoluta reserva²⁴ respecto de las declaraciones y los datos que obtengan de los obligados tributarios (contribuyentes, responsables y terceros).

Lo anterior significa –como ya lo ha reiterado en el caso colombiano la Sentencia C-981 de 2005 del Tribunal Constitucional–, que los funcionarios de la

21 | Véase *ut infra*: Anexo: Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 1. Fundamento constitucional del derecho de acceso a la información.”

22 | En palabras de Litvin (s.f.), el secreto fiscal “es un símbolo de confianza que debe tener un contribuyente cuando suministra datos al organismo fiscal para que esos datos no circulen fuera del organismo (...) Es la contrapartida necesaria que debe tener un contribuyente que brinda información sensible, como es su intimidad económica. Es un requisito de todas las administraciones tributarias para asegurar la confianza”. Véase también: Ríos Granados & Luna Plá, 2010_ 17–39).

23 | En la experiencia brasileña, el Supremo Tribunal Federal ha señalado que puede existir un desequilibrio entre dos categorías de derechos fundamentales: libertad de expresión e información, por un lado, y derechos muy personales como la intimidad, el honor y la vida privada; concluyendo que se debe analizar en cada caso concreto cuál derecho prevalecerá al momento de la afectación a una persona. Véase: Sentencia de Acción de Incumplimiento (2009).

24 | Así, por ejemplo, para el caso argentino, el artículo 101 de la Ley No. 11683, del Procedimiento Tributario, dispone que: “Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.” En el caso de Colombia, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), define a la reserva como: “Una institución en virtud de la cual la autoridad tributaria de un país, está obligada a guardar absoluta reserva en lo relativo a las declaraciones y datos que obtenga de los contribuyentes, como de los terceros.” Asimismo, en el caso mexicano, el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, establece que: “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación”.



administración sólo pueden utilizar la información proporcionada por los contribuyentes para efectos de “el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística”.

La concepción del secreto fiscal como la obligación de guardar absoluta reserva es de larga data²⁵, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XX, cuando se estableció como una obligación de los funcionarios públicos y, más recientemente, como un derecho de los contribuyentes²⁶. Decimos que la reserva tributaria se convirtió “más recientemente” en un derecho de los contribuyentes porque, al menos para el caso mexicano, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se inspiró directamente en la experiencia española, cuya Ley 1/1998 de los Derechos y Garantías del Contribuyente condensó por primera vez el elenco de derechos que asisten a todo contribuyente, entre los que se incluyó el carácter reservado de los datos fiscales. Es decir, el

secreto fiscal pasó de ser una obligación formal de las autoridades fiscales a un derecho de los contribuyentes con rango de ley.

Si bien no existen a nivel regional pautas que permitan dimensionar el secreto fiscal más allá de una obligación de configuración legal en las disposiciones fiscales, destaca en el derecho comparado la experiencia argentina, en donde la administración tributaria ha señalado que el secreto fiscal no solo tiene un carácter legal, sino que engloba un principio rector en el que la administración tributaria incide como factor coadyuvante del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables²⁷.

En vista de lo anterior, el secreto fiscal es entonces una herramienta de protección a la intimidad económica que puede incidir de forma positiva en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. No obstante, como se verá enseguida, su uso debería ser racional y estar justificado bajo un enfoque de derechos humanos.

B. SUPUESTOS QUE LEGITIMAN EL SECRETO FISCAL

Como se ha dicho, el secreto fiscal constituye un límite al derecho de acceso a la información. El establecimiento de restricciones a este derecho ha sido convalidado por la jurisprudencia de la Corte IDH. Sin embargo, tal como se señaló en el caso *Claude Reyes vs. Chile*, dichas restricciones deben estar fijadas por la ley –“las restricciones que se impongan deben ser necesarias en una sociedad democrática, lo que depende de que estén orientadas a satisfacer un interés público imperativo”–, además de responder a un objetivo permitido por la Convención Americana.

En este sentido, se advierte que las legislaciones nacionales establecen diversos supuestos que convalidan la reserva de la información (sobre todo por razones de interés público y de seguridad nacional)²⁸, aunque en una sociedad democrática no sean

necesarios ni respondan a un enfoque de derechos humanos. Entre tales supuestos se pueden mencionar: 1) la defensa nacional; 2) la seguridad estatal; 3) el menoscabo de las relaciones internacionales; 4) el daño a la estabilidad financiera, económica o monetaria; 5) posibles daños a la salud pública; 6) la obstaculización en la investigación y persecución de delitos; 7) perjuicios al sistema de impartición de justicia, y 8) lesión en la recaudación de las contribuciones.

Asimismo, en el ámbito del intercambio internacional de información tributaria, también se ha señalado que tal intercambio no resulta obligatorio cuando su ejecución resulta contraria al “orden público” del Estado requerido. Ello acontecería, por ejemplo, en casos donde la información será utilizada para persecuciones de tipo político, racial o religioso o cuando

25| Por ejemplo, en el caso mexicano, la regulación del secreto fiscal se establece en el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, que regulaba como infracción la revelación de datos del contribuyente por parte de los funcionarios de la administración tributaria. Esta idea se traslada posteriormente a los códigos fiscales de 1967 y de 1981 como una obligación expresa de guardar absoluta reserva respecto de los datos de los contribuyentes; reserva que en 2014 fue modificada para incluir algunas excepciones importantes (por ejemplo, cuando los contribuyentes aparecen como no localizados, tengan créditos fiscales firmes, sean condenados por delito fiscal, hubieran sido beneficiados por la cancelación o condonación de créditos, etc.)

26| Por ejemplo, en México, el artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece como derecho del contribuyente el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que proporcionan a los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo pueden ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, el cual regula el secreto fiscal.

27| Cfr. Disposición 98/2009. Cabe mencionar que en la citada disposición, la AFIP estableció pautas que deben ser tomadas en cuenta por sus áreas dependientes al momento de recibir solicitudes de información por parte de autoridades administrativas, legislativas, judiciales o terceros, para evaluar la procedencia o rechazo de estas solicitudes, satisfaciendo adecuadamente la garantía de confidencialidad de datos de los que disponen como consecuencia de sus funciones de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.

28| En este sentido véase, por ejemplo, el artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 4, segundo párrafo, de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, de acuerdo con el cual: “Toda la información generada, obtenida, adquirida, transformada o en posesión de los sujetos obligados es pública y accesible a cualquier persona [...] sólo podrá ser clasificada excepcionalmente como reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos dispuestos por esta Ley”.



se trata de información estratégica o que, en poder de los servicios de inteligencia del Estado requerido, afecta la seguridad nacional²⁹. Bajo esta óptica, sería posible defender la idea de no hacer públicas decisiones que no estén reservadas a instancias técnicas, siempre y cuando el costo de divulgar tal información comprometa intereses generales perseguidos por los Estados.

Ahora bien, en una sociedad democrática, en todos estos casos, las limitaciones al acceso a la información deben estar justificadas por ley y ser consideradas necesarias. Asimismo, deben interpretarse en función del fin perseguido y tener en cuenta las consideraciones que se han hecho respecto del principio de máxima publicidad.

C. EXCEPCIONES AL SECRETO FISCAL

A partir de la revisión normativa de los países estudiados, se puede apreciar la inclusión de supuestos legales que eximen a los Estados del cumplimiento del secreto fiscal y que, por tanto, habilitan el levantamiento de la reserva tributaria en relación con la información suministrada por los obligados tributarios³⁰.

A este respecto, el secreto fiscal no abarca los datos referidos a: 1) la falta de presentación de declaraciones; 2) la falta de pago de créditos fiscales; 3) los montos determinados de oficio firmes; 4) las sanciones firmes por infracciones tributarias; 5) los contribuyentes no localizados en su domicilio fiscal; 6) los contribuyentes sentenciados por la comisión de delitos fiscales; 7) los contribuyentes que realizan operaciones financieras con fondos ilícitos; 8) los contribuyentes a las que se les hubiere condonado créditos fiscales; 9) los contribuyentes que expiden o

adquieren comprobantes fiscales que amparan operaciones falsas o inexistentes; entre otras.

Como puede verse, en todos estos casos, el levantamiento del secreto fiscal representa una especie de sanción frente al incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y formales, así como por la realización de conductas delictivas o infractoras que ponen en riesgo la recaudación.

Por otro lado, también es importante señalar que la legislación de los casos estudiados exime del cumplimiento del secreto fiscal a ciertos órganos y autoridades que, por las funciones que llevan a cabo –recaudación de tributos, fiscalización, investigación de delitos, seguridad social, riesgos sanitarios, funciones electorales, etc.–, quedan relevadas de mantener la reserva tributaria de datos³¹.

D. REGLAS DERIVADAS DE LA DOCTRINA JUDICIAL COMPARADA

Como se ha visto, las legislaciones fiscales prevén una serie de supuestos que legitiman el uso del secreto fiscal, así como diversas excepciones que permiten la divulgación de datos. No obstante, la doctrina judicial también ha hecho aportes

importantes al respecto. A continuación se presenta una selección de los pronunciamientos que han permitido delimitar las fronteras entre el secreto fiscal y el acceso a la información pública en materia tributaria.



29 | Calderón Carrero (2016: 1489 y ss). La cláusula de intercambio de información se contiene (generalmente) en el artículo 26 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Véase *ut infra*: Anexo. Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 5. El secreto fiscal en los Convenios para Evitar la Doble Imposición”.

30 | Véase *ut infra*: Anexo. Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 4: Regulación del Secreto Fiscal y sus excepciones”.

31 | En este sentido pueden mencionarse: En el caso argentino: 1) a los organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales; 2) a las entidades a quienes la administración tributaria encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines; 3) para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los acuerdos de cooperación internacional; 4) a la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición; 5) a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES). En el caso brasileño: 1) al Banco Central y a la Comisión de Valores Mobiliarios cuando compartan información confidencial a fin de investigar delitos; 2) para los casos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la defensa de los intereses fiscales federales; 3) a las autoridades judiciales en procesos del orden penal; 4) a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias; 5) para el caso de que la información obtenida sirva para motivar alguna resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso colombiano: 1) el Ministerio de Hacienda y las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales para efectos de intercambiar información sobre liquidación y control de impuestos nacionales, departamentales o municipales. En el caso mexicano: 1) cuando la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud; 2) respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones; 3) a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos; 4) a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. Véase *ut infra*: Anexo. Índice de cuadros comparativos. “Cuadro 4: Regulación del secreto fiscal y sus excepciones”.



I. El acceso a la información fiscal no solo debe ser garantizado por la administración tributaria, sino también por el resto de los poderes públicos

Como se ha dicho, el principio de máxima publicidad sirve como base para la actuación de todos los poderes públicos, por lo que el acceso a la información fiscal no solo debe ser garantizado por la administración tributaria, sino por el resto de operadores jurídicos. Estas consideraciones también han sido tomadas en cuenta en el ámbito judicial. Así, por ejemplo, la Sentencia no. 40.994/2019 de La Cámara de lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del Poder Judicial de la Nación Argentina, de 18 de febre-

ro de 2020, reitera que todas las autoridades deben regirse por el principio de máxima divulgación, publicidad y transparencia en la gestión pública, por lo que “la negativa a brindar la información requerida [por dar resguardo al “secreto fiscal” sin justificar su respuesta] constituye un acto arbitrario e ilegítimo”, pues el derecho de acceso a la información no solo debe garantizarse “en el ámbito puramente administrativo o de instituciones ligadas al Poder Ejecutivo, sino en todos los órganos del poder público³².”

II. El poder legislativo también puede ordenar el levantamiento del secreto fiscal, siempre que sus actuaciones de investigación persigan el interés social

En el Mandato de Segurança no. 23452, el Supremo Tribunal Federal de Río de Janeiro, estableció que las comisiones parlamentarias de interrogatorio –a pesar de carecer de facultades para practicar actos por lo general atribuidos a magistrados y jueces, como decretar la prisión o determinar la aprehensión de bienes– pueden determinar el levantamiento de los secretos fiscal, bancario y de datos telefónicos cuando haya indicios de la existencia de algún delito. En

estos casos, el poder legislativo debe actuar por razones imperiosas y observar siempre el interés social.

Cabe mencionar que la sentencia enfatiza que la irrupción en la esfera privada de los gobernados debe realizarse siempre con base en una resolución fundamentada, para así poder acceder a los datos fiscales o registros de las autoridades.

III. El secreto fiscal no cubre las actuaciones inspectoras del Fisco Nacional

En la sentencia relativa al Recurso extraordinario CAF 54782/2016, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV), de la Nación Argentina, se estableció que el derecho de acceso a la información fiscal debe garantizarse incluso en relación con las actuaciones desplegadas por el Fisco Nacional. En este caso, no es posible argumentar que la información está protegida por el secreto fiscal, pues las actuaciones de fiscalización

tienen carácter público, siempre y cuando no se revelen datos de contenido económico y patrimonial³³.

Como se puede ver, en este caso prevaleció el principio de máxima publicidad, por lo que se desagregó la información solicitada en relación con los datos de contenido económico y se dio preeminencia al carácter público de la información.

32| En marzo de 2019, la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) reclamó por la vía judicial a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) el incumplimiento de respuesta a una solicitud de información pública: La solicitud fue resuelta por la vía administrativa, pero por la Agencia de Acceso a la Información Pública (AAIP), y se argumentó que eso hizo inadmisibles el amparo intentado por la ACIJ. La autora reclamó que la AFIP expuso de manera extemporánea que no se dio respuesta a la solicitud por dar resguardo al “secreto fiscal” sin justificar su respuesta; de igual forma, la autora señaló que la información solicitada no se encuentra comprendida en ese secreto, pues se trataba de información sobre personas beneficiarias de subsidios (se solicitó acceder a determinados datos sobre la cantidad de beneficiarios, sus nombres, y montos de los beneficios percibidos en virtud de la implementación de los reembolsos a las exportaciones por puertos patagónicos). Por ello, se solicita que proceda el amparo requerido.

El Alto Tribunal concluye que la elección de la vía administrativa no provoca la pérdida del derecho de accionar judicialmente y que la demandada no cumplió con el deber de proveer la información requerida ni siquiera cuando lo ordenó la AAIP. Finalmente se concede el amparo y se ordena a la demandada que proceda a brindar la información requerida por la parte actora, en el plazo de diez días. (Sentencia no. 40.994/2019, 2020).

33| Un contribuyente inició acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), al considerar que su derecho de acceso a la información pública fue afectado al rechazar dicha institución la solicitud de datos referentes a una denuncia que él había formulado contra una empresa; la AFIP fundamentó que la información requerida se encontraba amparada por el secreto fiscal. Se analizó el amparo en el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal 6 y se admitió de forma parcial, por lo que se ordenó a la AFIP proporcionar la información solicitada con excepción de un requerimiento.

Ante eso, la AFIP interpuso un recurso de apelación. En la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV), al estudiar el caso, algunos magistrados señalaron que la información solicitada por el demandante no se encontraba amparada por el secreto fiscal y agregaron que esa información servía para constatar la efectiva realización de las tareas de fiscalización a cargo del Fisco Nacional. Otros magistrados manifestaron que cierta parte de la información solicitada implicaba revelar datos de contenido económico y patrimonial, que están amparados por el secreto fiscal.

Una vez estudiados ambos supuestos, finalmente, se determinó que la información solicitada tenía carácter de información pública, ya que, aunque se vincula de forma exclusiva con las actuaciones o conductas específicas desplegadas por el Fisco Nacional, no implica en ningún momento develar datos o contenido referente a la situación económica y/o financiera del contribuyente. Se deben revelar los datos porque esa revelación no afecta el secreto fiscal. Véase: Recurso extraordinario CAF 54782/2016 (2016).



IV. El secreto fiscal no cubre la información económica y financiera de contribuyentes que incurran en la comisión de delitos fiscales

Al respecto, la Sentencia CFP 12593/2014/TO1, del Tribunal Oral en lo Criminal Federal 4, del Poder Judicial de la Nación Argentina, de 8 de noviembre de 2019, en la cual se resolvió que la información de carácter económico contenida en la denominada “Lista Falciani” –que incluye los nombres de contribuyentes

que incurren en delitos tributarios como evasión fiscal y asociación ilícita fiscal–, no se encuentra amparada por el secreto fiscal, por lo que su divulgación cumple con el derecho a la información de los ciudadanos y con el deber de la administración tributaria de dar publicidad a los actos del gobierno³⁴.

V. El secreto fiscal no cubre la información económica y financiera relativa a actos simulados y operaciones de lavado de dinero

En Argentina hay casos que sirven para ejemplificar de manera más clara algunas excepciones en relación con el secreto fiscal. Un ejemplo es el Caso Hotesur (BBC Mundo, 2019), en donde se involucró a la familia del ex presidente Néstor Kirchner. El caso Hotesur tuvo como objetivo investigar un posible delito de lavado de dinero que involucraba a empresarios que fueron beneficiados por una obra pública en la que se encubrió el lavado de dinero mediante la simulación del alquiler de habitaciones en hoteles propiedad de los Kirchner. En este caso, el fiscal Gerardo Pollicita solicitó levantar el secreto fiscal para

esta familia y otra serie de personas –entre las que se contaban accionistas y directivas de empresas vinculadas con la causa– para evaluar el patrimonio y clarificar los actos.

El caso anterior nos permite observar que –a pesar de que por regla general la legislación argentina protege la intimidad económica de todos los contribuyentes– para causas judiciales relativas a delitos contemplados en el derecho penal, el secreto fiscal no se aplica con el objetivo de profundizar en la investigación y analizar irregularidades.

VI. Para que el juez habilite la apertura del secreto fiscal no es necesaria la constatación de la existencia de una operación ilícita

La Sentencia 44451 (Recurso de apelación, 2010), trata sobre una instancia judicial dentro de un procedimiento de carácter administrativo, cuya finalidad era obtener el levantamiento del secreto tributario por parte de la AFIP para poder analizar la posible existencia de una operación sospechosa de lavado de dinero. En esta sentencia, se aclara que para que

el juez habilite el levantamiento del secreto fiscal no es necesaria la constatación de la existencia de una operación que constituya una maniobra de lavado de dinero; basta con que la solicitud se emita “en el marco del análisis”. Por tanto, se puede observar un cierto grado de discrecionalidad del secreto fiscal en función de la evaluación de cada caso³⁵.

VII. El derecho de acceso a la información fiscal no exige otorgar derecho de audiencia a las personas afectadas por el levantamiento del secreto fiscal, sobre todo en los casos en que la información solicitada es de interés público

En octubre de 2019 –como consecuencia de una larga batalla judicial iniciada en México por Fundar para conocer los nombres y montos de las personas beneficiadas durante años a través de programas masivos de cancelación y condonación de créditos fiscales– un Tribunal Colegiado de Circuito resolvió a

favor de los derechos de audiencia y protección de datos personales de los contribuyentes beneficiados. Lo anterior tuvo como consecuencia que una resolución vinculante del Poder Judicial de la Federación (“Contradicción de Tesis”) (PJF, 2019) obligara en definitiva a las autoridades fiscales a revelar los

34] Se acusó a Ricardo Daniel Echegaray, administrador federal del organismo recaudador, de revelar información relativa a la lista Falciani, que refiere a contribuyentes acusados de evasores fiscales. Echegaray, en una conferencia de prensa, brindó información sobre el delito de evasión fiscal y de asociación ilícita fiscal en el que habían incurrido ciertas personas, mencionando entre ellas a un ex diputado nacional, un empresario de provincia, entre otros. Se expone que no incurrió en el delito de violación de secretos, puesto que se trataba de un suceso notorio a nivel mundial. De hecho, en esa conferencia se estimó que se cumplió con el derecho a la información de la ciudadanía, y al mismo tiempo, el deber de dar publicidad a los actos del gobierno.

Además, se menciona que la información que se debe tener en resguardo se refiere a los datos con los que cuenta la administración pública, y la información que reveló Echegaray no correspondía a declaraciones juradas, sino a información que ya se había filtrado a la prensa con anterioridad. Finalmente, el Tribunal concluyó que esa información económica y financiera relativa a la lista Falciani no se encuentra amparada por el secreto fiscal, por lo que Echegaray fue absuelto.

35] De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 25.326 de Protección de los Datos Personales: “El tratamiento de datos personales es ilícito cuando el titular no hubiere prestado su consentimiento libre, expreso e informado, el que deberá constar por escrito, o por otro medio que permita se le equipare, de acuerdo a las circunstancias...”; pero, más adelante, el texto normativo menciona que se exime de ese consentimiento cuando “Se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal”.



nombres de las personas beneficiadas, así como los montos que el Estado dejó de recaudar con motivo de dichos programas.

El recurso judicial tenía el objetivo de determinar: 1) si se debía notificar o no a los contribuyentes a los que la administración tributaria había cancelado o condonado créditos fiscales y cuyos datos habían sido requeridos por el Instituto Nacional Acceso a la Información; 2) si los contribuyentes podrían resultar dañados con la publicación de sus datos fiscales, y 3) si ese tipo de datos están protegidos por el secreto fiscal.

En este juicio hubo dos resoluciones judiciales incompatibles: mientras que una defendía el derecho de acceso a la información pública³⁶, la otra defendía el derecho a la protección de los datos fiscales³⁷.

Finalmente, el Pleno de Circuito resolvió que, aun cuando existe una obligación de la autoridad fiscal de mantener absoluta reserva sobre la información de los contribuyentes, en el caso específico, los datos solicitados se referían a deudas tributarias condonadas por el Estado y, por tanto, a información de carácter público que –al quedar subordinada a la previsión constitucional de máxima publicidad– no exige el consentimiento de los contribuyentes para ser revelada. Esto debido a que debe prevalecer el derecho de acceso a la información que faculta a los ciudadanos a exigir la rendición de cuentas de sus gobernantes.

VIII. El principio de máxima divulgación no se respeta cuando las autoridades disfrazan su incumplimiento con el ropaje de intenciones altruistas, como la protección de la intimidad de terceros

A solicitud de una acción de amparo interpuesta por el Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC), la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ordenó al Ministerio de Desarrollo Social –mediante sentencia del 26 de marzo de 2014– brindar la información requerida por el CIPPEC, en relación con determinados datos de las transferencias en gastos corrientes realizadas (entre 2006 y 2007) por el Ministerio al sector privado bajo los conceptos “Ayuda social a las personas” y “Transferencias a Otras Instituciones Culturales y Sociales sin fines de lucro”.

La Corte Suprema expuso que la conducta del Ministerio de Desarrollo Social era omisiva y arbitraria,

Un pronunciamiento similar al del caso mexicano se documenta en Argentina, en donde la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal ordenó a la administración tributaria entregar la información pública solicitada por la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) en relación con las personas y empresas beneficiadas por reembolsos otorgados al amparo del régimen de promoción de puertos patagónicos (PJM, 2020). Desde 2018, la Agencia de Acceso a la Información Pública instó a la administración tributaria a entregar toda la información pública solicitada por ACIJ. Sin embargo, la administración invocó el secreto fiscal sin justificar el motivo por el que debía privilegiarse la protección de las empresas beneficiarias sobre el interés público.

Cabe resaltar que la decisión de la Cámara dejó sin efectos la sentencia de primera instancia que había rechazado el reclamo bajo el argumento de que este tipo de casos no puede judicializarse vía amparo. Esto confirmó que –por tratarse de beneficios fiscales que implican una excepción al principio general de igualdad que rigen las cargas públicas– la información requerida por ACIJ resultaba de carácter público. En este sentido, señaló que dicha información no está protegida por el secreto fiscal, sino que, por el contrario, reviste interés público y es indispensable para un adecuado escrutinio y debate por parte de la ciudadanía.

al no proporcionar la información a pesar de que la parte demandante solo solicitaba acceso a la información de los datos personales no considerados de carácter sensible por la Ley 265.326. El Ministerio de Desarrollo Social se justificó con el argumento del Subsecretario para la Reforma Institucional y Fortalecimiento para la Democracia, que mencionó que para acceder a esa información debía contarse con un interés legítimo, además de que otorgar la información podría afectar la intimidad y el honor de las personas o implicar una forma de intrusión arbitraria.

A este respecto el Tribunal Supremo señaló que las autoridades estatales deben regirse por el principio de máxima divulgación, el cual establece la presun-

36 | De acuerdo con el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito, aunque la información relativa a los créditos fiscales condonados es información protegida, en principio, por el secreto fiscal, lo cierto es que resulta necesario que tal protección sea sometida a un análisis del interés público. Esto debido a que, en el caso concreto, nos encontramos frente a intereses contrapuestos. Sumado a lo anterior, la condonación de créditos fiscales –un acto discrecional, a través del cual el Estado deja de percibir ingresos a los que tiene derecho y consecuentemente afecta al gasto público– resulta ser un tema de interés social.

37 | Según el Décimo Sexto Tribunal Colegiado de Circuito, las autoridades administrativas están obligadas a llamar al procedimiento a las personas que pudieran resentir una afectación ante la difusión de información pública con la que están relacionadas. Aunque se encuentren en calidad de tercero interesado, no es razón suficiente para que no se les llame a los recursos de revisión, pues además de que parte de un “prejuicio” sobre el tema de la publicidad de la información, también se privaría a esas personas del derecho que les asiste a exponer y probar los motivos por los cuales estiman que su información no debe divulgarse.

ción de que toda información es accesible –salvo ciertas excepciones establecidas por la ley–, por lo que las autoridades no pueden “sortear la ley, inventando excepciones y disfrazando su incumplimiento con el ropaje de altruistas intenciones (proteger la intimidad de terceros) (Sentencia CIPPEC, 2014)”. Asimismo, recordó lo establecido en el Reglamento de Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, según el cual no es necesario acreditar derecho subjetivo, interés legítimo ni patrocinio letrado para realizar una solicitud de información. Por último, concluyó

que la sola condición de ser integrante de la comunidad es razón suficiente para justificar una solicitud de información de carácter público.

Si bien la información solicitada no era de índole fiscal ni quedaba protegida por la reserva tributaria, este caso podría servir para reflexionar si es posible que la protección a la intimidad económica del contribuyente prevalezca por sobre el principio general de máxima publicidad o si puede ser esgrimida como argumento para denegar la entrega de la información por parte de las autoridades fiscales.

➤ 2.5 Secreto fiscal y derechos humanos: algunas ideas para su compatibilidad

Es un hecho que la política fiscal debe estar al servicio de la realización de los derechos humanos. Sin embargo, la historia del derecho fiscal –no solo desde la perspectiva regional, sino desde su origen en la tradición jurídica continental– nos demuestra que las normas tributarias se han considerado como normas especiales que, al proteger el erario y establecer obligaciones de pago que inciden en las finanzas públicas, merecían ser disciplinadas bajo parámetros distintos al resto de normas³⁸.

A pesar de que el supuesto carácter especial de las normas fiscales ha quedado superado, es evidente que la regulación del secreto fiscal no está armonizada con el derecho de acceso a la información. La falta de armonización de las leyes fiscales ha sido un obstáculo para considerar que la información tributaria es –al igual que el resto de información en manos de la administración pública– información de carácter público, cuyo acceso debe quedar plenamente garantizado. Estos obstáculos han persistido aun a pesar de la evolución y el auge de los derechos humanos.

Por otro lado, desde la perspectiva de los derechos humanos, el principio de máxima divulgación ha sido reconocido en el sistema interamericano como un principio rector del derecho a buscar, recibir y difundir información. En este sentido, tanto la Corte como la Comisión han establecido que el derecho de acceso a la información debe estar regido por el “principio de máxima divulgación” (Corte IDH, 2006: párr. 92; Corte IDH, 2003: párr. 32). Asimismo, el primer párrafo de los

Principios sobre el Derecho de Acceso a la Información del Comité Jurídico Interamericano ha establecido que toda información es, en principio, accesible³⁹.

Así, el principio de máxima divulgación ordena el diseño de un régimen jurídico en el cual la transparencia y el derecho de acceso a la información sean la regla general sometida a estrictas y limitadas excepciones (Corte IDH, 2006: párr. 92; Corte IDH, 2010: párr. 230). De este principio se derivan las siguientes consecuencias (CIDH, 2011):

- El derecho de acceso a la información debe estar sometido a un régimen limitado de excepciones, el cual debe ser interpretado de manera restrictiva, de forma tal que se favorezca el derecho de acceso a la información.
- Toda decisión negativa debe ser motivada y, en este sentido, corresponde al Estado la carga de probar que la información solicitada no puede ser revelada.
- Ante una duda o un vacío legal, debe primar el derecho de acceso a la información.

Como se puede ver, el derecho de acceso a la información no es un derecho absoluto, sino que puede estar sujeto a limitaciones. Sin embargo, dichas limitaciones deben dar cumplimiento estricto a los requisitos derivados del artículo 13.2 de la Convención Americana; a saber: verdadera excepcionalidad, consagración legal, objetivos legítimos, necesidad y estricta proporcionalidad⁴⁰.

38 | Estas consideraciones de las normas fiscales como especiales u odiosas, llevó a crear, durante décadas, que las normas fiscales tenían sus propios métodos de interpretación e, incluso, sus propias excepciones a los principios generales del ordenamiento jurídico. En la mayoría de los casos, la autonomía calificadora del Derecho financiero y tributario era considerado como el fundamento que permitía separar a las normas fiscales del resto de normas jurídicas. Interesantes planteamientos de este tipo se encuentran en los manuales de la escuela italiana clásica del Derecho tributario, dentro de la que se pueden citar a los siguientes autores: Amatucci, A., et al. (2001). *Trattato di diritto tributario*. Casa Editrice Dott. Antonio Milani; Berliri, A. (1967). *Principi di diritto tributario*. Vol. 1. Giuffrè; Blumenstein, E. (1954). *Sistema di diritto delle imposte*. Giuffrè; Giannini, A.D. (s.f.). *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Utet; entre otros.

39 | “El acceso a la información es un derecho humano fundamental que establece que toda persona puede acceder a la información en posesión de órganos públicos, sujeto sólo a un régimen limitado de excepciones”. (CJI, 2008).

40 | En este sentido el principio 4 de la Declaración de Principios dispone que, “el acceso a la información [...] sólo admite limitaciones excepcionales que deben estar establecidas previamente por la ley para el caso que exista un peligro real e inminente que amenace la seguridad nacional en



No obstante, como ya se mencionó, las excepciones no deben convertirse en la regla; por el contrario, el acceso a la información es la regla, y el secreto, la excepción. Asimismo, la legislación interna debe ser clara en tanto que la reserva se mantendrá solo mientras la publicación pueda comprometer los bienes que se protegen con el secreto. En este sentido, conforme a los estándares internacionales, el secreto debe tener un plazo razonable, vencido el cual, el público tendrá derecho a conocer la respectiva información.

Asimismo, se ha establecido que la decisión de calificar como secreta la información y de negar su entrega no puede depender de forma exclusiva de un órgano estatal a cuyos miembros se les atribuya la comisión del hecho ilícito (Corte IDH, 2003: párr. 181). Tampoco puede quedar a discreción de la autoridad la decisión final sobre la existencia de la documentación solicitada. Al respecto, destaca el Caso Gomes Lund y otros (Guerrilha do Araguaia) vs. Brasil (Corte IDH, 2010: párr. 202), en el que la Corte IDH estableció determinadas obligaciones en relación con el derecho de acceso a la información al sostener que el Estado no puede ampararse en la falta de prueba de la existencia de los documentos solicitados; por el contrario, debe fundamentar la negativa a proveerlos mediante la demostración de que ha adoptado todas las medidas a su alcance para comprobar que, en efecto, la información solicitada no existía⁴¹.

Todas estas consideraciones son aplicables al secreto fiscal, de modo que el uso de este puede replantearse a partir de las mismas. Incluso, la experiencia comparada de otros países demuestra que las aportaciones de la Corte IDH han sido tomadas en cuenta al momento de levantar el secreto fiscal, mediante la evaluación de los objetivos legítimos, la necesidad y la estricta proporcionalidad de la reserva tributaria.

A este respecto, cabe destacar el caso colombiano, en donde la Sentencia C-301/12 (2012), reconoció que el derecho fundamental a la protección de la información está sometido al principio de razonabilidad. Así, aunque la revelación de datos esté amparada por el derecho a la intimidad, el principio de razonabilidad debe de ser observado desde otros tres principios para determinar si las autoridades del Estado tienen permitido limitar el derecho a la intimidad y autorizar el acceso a los datos o documentos protegidos por el secreto fiscal.

Los tres principios que deben ser observados para poder acceder a la información son el principio de exclusión del capricho, el principio de relevancia y el principio de necesidad. A continuación se explica cada uno:

1. Principio de exclusión del capricho: Que la información requerida esté dirigida a la consecución de un fin constitucionalmente legítimo.
2. Principio de relevancia: Que la información sea relevante para la obtención de dicho fin.
3. Principio de necesidad: Que la información sea necesaria, es decir, que no exista otro medio para alcanzar el objetivo buscado que sea menos oneroso en términos del sacrificio de la intimidad o de otros principios o derechos fundamentales.

Como se puede advertir, la aplicación de estos tres principios constituye lo que la doctrina ha denominado el test de proporcionalidad o juicio de razonabilidad. Según dicho juicio, para calificar la intervención legislativa en algún derecho fundamental, es necesario el estudio de tres subprincipios que integran al principio de proporcionalidad; a saber: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto (ponderación) (Alexy, 2006; Sánchez Gil, 2007: 38, ss).

La aplicación de este test de proporcionalidad puede verse en la Sentencia C-1147 (2001) del Tribunal Constitucional Colombiano, la cual deriva de un asunto tributario. La legislación obligaba a los operarios colombianos de Internet a suministrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) información sobre sus transacciones económicas. En este caso, la Corte consideró que “En los casos en los que resulten amenazados derechos fundamentales de los asociados por efecto de una disposición legal, sólo admite aquellas limitaciones que resulten estrictamente necesarias para alcanzar los fines buscados por la norma. Es indispensable, entonces, cumplir con los referidos principios de relevancia y finalidad de la información que pueda requerir la administración tributaria.”

En suma, la armonización del secreto fiscal con una perspectiva de derechos humanos puede llevarse a cabo a partir de diversas consideraciones, dentro de las que destacan las siguientes: 1) el acceso a la información debe ser la regla y el secreto la excepción; 2) en caso de conflicto entre el derecho de acceso a la información y el derecho a la intimidad económica, es necesario aplicar un test de proporcionalidad en el que se evalúe la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la medida (ponderación de derechos); y 3) ante la duda o vacío legal, debe primar el derecho de acceso a la información.

sociedades democráticas”.

41 | En este sentido resulta esencial que los poderes públicos actúen de buena fe y realicen las acciones necesarias para asegurar la efectividad del derecho de acceso a la información. “Alegar ante un requerimiento judicial... la falta de prueba sobre la existencia de cierta información, sin haber indicado, al menos, cuáles fueron las diligencias que realizó para confirmar o no su existencia, posibilita la actuación discrecional y arbitraria del Estado de facilitar o no determinada información, generando con ello inseguridad jurídica respecto al ejercicio de ese derecho” (Corte IDH, 2010: párr. 211).

➤ 2.6 Mejores prácticas administrativas en materia de transparencia y publicidad

El principio de máxima publicidad de datos debiera ser el estándar aplicado por regla general por las administraciones tributarias para hacer efectivo el derecho de acceso a la información fiscal. Sin embargo, aun a pesar de que en la región la recepción de este principio es casi uniforme, en la práctica los resultados parecen ser otros. La reticencia a dar preferencia a la interpretación más extensiva cuando se trata de garantizar el derecho de acceso a la información por parte de las autoridades fiscales está muy generalizada. Así, plantean como excepción argumentos derivados del secreto fiscal y la protección a la intimidad y datos del contribuyente⁴².

Si bien no se han identificado buenas prácticas que permitan a las administraciones tributarias cumplir de manera efectiva con el principio de máxima publicidad, a partir de los casos estudiados es posible hacer algunas sugerencias al respecto:

- La máxima publicidad como principio general y el secreto fiscal como excepción. Las autoridades fiscales deben dar plena vigencia a la presunción de publicidad de la información, por lo que la utilización del secreto fiscal debe justificarse a partir de un test de proporcionalidad en sede administrativa por el que se argumente que la irrupción en la privacidad del contribuyente supone un peligro para los intereses generales.
- La publicación periódica y sencilla de informes de gestión tributaria. Los informes fiscales de las administraciones deben publicarse de manera regular y puntual, y presentarse de forma tal que resulte sencillo de entender por los contribuyentes.
- La publicación periódica de todos los tratamientos impositivos diferenciados que establece el sistema fiscal. Estos deben incluir los gastos tributarios y las condonaciones fiscales [en tanto se trata de transferencias de recursos públicos asimilables a los gastos directos, que suelen incluirse entre las obligaciones de transparencia activa en las legislaciones nacionales], así como el detalle sobre los montos que la administración deja de recaudar y a quiénes benefician.
- La publicidad de microdatos anonimizados. Para tener mejor información tributaria y, en consecuencia, una sociedad mejor informada, los datos que publica la administración tributaria deben considerar otras variables; por ejemplo, desagregarse por nivel socioeconómico (por lo menos

en deciles de ingreso) e incluir más información sobre los contribuyentes, tales como la entidad federativa, alcaldía o municipio en que residen, sector de empleo, sexo, edad (no rangos), entre otras (Fundar, 2019).

- El mayor uso de la tecnología como herramienta para hacer efectiva la transparencia fiscal. Ello implica el compromiso de las administraciones de invertir lo necesario para la digitalización y modernización de los sistemas informáticos, incluido el uso de nuevas tecnologías, como el *blockchain*, la inteligencia artificial y los algoritmos predictivos a efecto de transparentar la información tributaria.
- La sistematización de las respuestas a las consultas tributarias. Transparentar las consultas tributarias y crear un sistema de búsquedas permitiría a los contribuyentes conocer previamente el criterio de la autoridad frente a situaciones fiscales concretas y, en consecuencia, adecuar su conducta conforme a tales previsiones. Publicar las decisiones de las autoridades fiscales generaría certeza y seguridad jurídica, incrementaría la confianza en las autoridades y garantizaría la aplicación del principio de igualdad.
- La difusión de directrices y criterios administrativos en relación con las actuaciones inspectoras. Los contribuyentes que son sujetos a procedimientos de fiscalización para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales deberían conocer de antemano cuáles son los criterios que siguen las autoridades revisoras para iniciar este tipo de actuaciones, así como qué derechos les asisten y qué medios de defensa pueden interponer.
- Un mayor control social de la administración tributaria. Implementar campañas de comunicación social dirigidas a informar a la población en general sobre cuáles son los resultados de la gestión administrativa y si se han cumplido las metas y objetivos programados. Asimismo, la puesta en marcha sistemas de integrales de recepción de quejas, sugerencias y reclamaciones en contra de los servidores públicos de la administración.

La adopción de mejores prácticas administrativas en materia de transparencia fiscal y máxima publicidad serviría también para mejorar las actuaciones en materia de asistencia, gestión, cobro y fiscalización de las contribuciones.

42] Del análisis de los pronunciamientos judiciales referidos (véase *ut supra*: “Reglas derivadas de la doctrina judicial comparada”) se advierte que en todos los casos en que se solicitó a la administración información protegida por la reserva tributaria, las autoridades fiscales se negaron a proporcionar los datos, en ocasiones sin siquiera dar motivos. De ahí que hayan sido los tribunales los que se hayan visto en la necesidad de establecer reglas y límites en el uso del secreto fiscal.

➤ 2.7 Transparencia, publicidad y participación ciudadana: indicadores para medir su grado de realización

En los casos estudiados se aprecian esfuerzos por establecer indicadores tendientes a medir aspectos relacionados con la transparencia. Por ejemplo, en el caso de México existe el “Perfil de México a través de indicadores clave”, realizado por la Auditoría Superior de la Federación y la Cámara de Diputados, en donde se exponen varios indicadores, como la transparencia gubernamental, la confianza en las instituciones y la participación de las entidades de fiscalización superior (ASF, 2016).

En el caso de Colombia, existe una serie de indicadores de transparencia y anticorrupción en donde cada indicador tiene un rango de evaluación según el cual rojo significa crítico, amarillo en alerta, y verde adecuado. Estos indicadores son de gran utilidad al momento de definir metas u objetivos futuros⁴³.

Ahora bien, a nivel regional se han hecho esfuerzos por diseñar un sistema de indicadores de desempeño que evalúe los resultados de las administraciones tributarias. En este sentido, destaca el informe denominado *Indicadores fiscales y aduaneros*, publicado en 2002 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2002). Sin embargo, ninguno de los indicadores propuestos se diseñó con el objetivo de medir los aspectos aquí analizados.

La siguiente tabla contiene una serie de indicadores y metas sugeridas que las administraciones tributarias podrían implementar para medir el grado de realización de principios como la transparencia, la publicidad y la participación ciudadana:

TABLA 2. Indicadores y metas de la transparencia, la publicidad y la participación ciudadana

META	INDICADOR
Mejorar la transparencia en las actuaciones de la administración tributaria Celeridad o máxima premura	Medición (en valores o cifras) respecto de la publicidad de criterios, informes, reglas, directrices y manuales administrativos respecto de las actuaciones de asistencia, gestión, cobro y fiscalización de las contribuciones; tomando en cuenta factores como la regularidad, la calidad y el nivel de detalle de la información.
Promover la participación del contribuyente en la gestión tributaria	Medición (en valores o cifras) a partir de la atención de quejas, denuncias y sugerencias por parte de los contribuyentes, tomando en cuenta factores como la cobertura de servicios telemáticos (su tendencia debería ir a la alza) y la disminución de tiempo en los plazos de atención al contribuyente.
Fomentar la percepción social de la administración como órgano garante de la transparencia y el acceso a la información fiscal	Medición (en valores o cifras) respecto del cambio o variación en la percepción del contribuyente sobre los servicios prestados por la administración tributaria. En caso de percepciones negativas o desfavorable, identificar los puntos a mejorar.
Garantizar y transparentar las respuestas a solicitudes de información	Medición (en valores o cifras) respecto de la respuesta a solicitudes de información, así como la publicación oportuna de dichas respuestas y, en su caso, las justificaciones de reserva.
Publicar el desglose de información sobre gastos fiscales	Medición (en valores o cifras) respecto de los montos por los cuales la administración tributaria deja de recaudar recursos por concepto de gastos fiscales, tomando en cuenta factores como la regularidad en la publicación de informes y el nivel de detalle de la información.

Fuente: Elaboración propia

43 | Los indicadores se pueden encontrar en el sitio *web* del Observatorio de Transparencia y Anticorrupción, y son: 1) indicador compuesto de rendición de cuentas; 2) indicador compuesto calidad de los mapas de riesgos de corrupción; 3) indicador oferta y demanda de la información pública; 4) indicador compuesto de las comisiones regionales de moralización; 5) indicador de prevención de corrupción en el sector privado; y 6) indicador compuesto de la cultura de la legalidad. Véase: Observatorio de Transparencia y Anticorrupción, <http://2020.anticorrupcion.gov.co/Paginas/Indicadores-de-Transparencia-old.aspx>.



Por último, en el plano internacional se encuentran los denominados “Principios de Transparencia Fiscal”⁴⁴, publicados en 2014 por el Fondo Monetario Internacional, los cuales están incluidos en su Código de Transparencia (FMI, 2014b), en particular cuando se refiere a los cuatro elementos fundamentales que informan la transparencia fiscal:

1. Declaración de datos fiscales. Debe presentar información relevante, exhaustiva, actualizada y fidedigna sobre la situación y el desempeño de las finanzas públicas.
2. Pronósticos y presupuestos fiscales. Deben enunciar claramente los objetivos presupuestarios y planes de política del gobierno, junto con proyecciones exhaustivas, puntuales y creíbles de la evolución de las finanzas públicas.
3. Análisis y gestión del riesgo fiscal. Deben garantizar la divulgación, el análisis y la gestión de los riesgos para las finanzas públicas, así como la coordinación eficaz de la toma de decisiones fiscales en el sector público.
4. Gestión de los ingresos provenientes de los recursos. Debe establecer un marco transparente para la posesión, la contratación, la tributación y el aprovechamiento de los recursos.

Por último, también merecen especial mención los *Principios de alto nivel para la transparencia fiscal, la participación y la rendición de cuentas*, los cuales fueron elaborados por Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT) y recogidos en 2012 por la Asamblea General de Naciones Unidas en la Resolución A/RES/67/218, la cual hace un llamado a los Estados miembros a intensificar los “esfuerzos para mejorar la transparencia, participación y rendición de cuentas en políticas fiscales, mediante los principios de GIFT”.

Como parte del acceso a la información fiscal, dichos principios establecen que (GIFT, 2012: 3–4):

1. Todas las personas tienen derecho a buscar, recibir e impartir información sobre las políticas fiscales. Para contribuir a garantizar este derecho, los sistemas jurídicos a nivel nacional deben establecer una clara presunción a favor de la disponibilidad pública de la información fiscal sin distinción. Las excepciones deben ser limitadas, estar claramente dispuestas en el marco legal y sujetas a la efectiva impugnación mediante mecanismos de revisión de bajo costo, independientes y oportunos.

2. Los gobiernos deben publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal agregada, hacer periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado.

3. Debe presentarse al público información financiera y no financiera de buena calidad acerca de las actividades fiscales pasadas, presentes y proyectadas, el desempeño, los riesgos fiscales y los activos y pasivos públicos. La presentación de información fiscal en los presupuestos, los informes fiscales, los estados contables y las Cuentas Nacionales debe constituir una obligación del gobierno, cumplir las normas reconocidas internacionalmente y guardar coherencia entre los distintos tipos de informes o incluir una explicación y una conciliación de las diferencias. Se requieren garantías sobre la integridad de los datos y la información fiscal.

4. Los gobiernos deben comunicar los objetivos que se proponen alcanzar y los productos que generan con los recursos que se les confían, y esforzarse por evaluar y divulgar los resultados esperados y reales en materia social, económica y ambiental.

Cabe destacar que, en 2016, GIFT publicó los denominados *Principios de participación pública en la política fiscal*, de acuerdo con los cuales “Las autoridades públicas deben esforzarse por asegurar que los ciudadanos y los actores no estatales tengan oportunidades efectivas de participar en forma directa en el debate y la discusión pública sobre el diseño, la implementación y la revisión de políticas fiscales” observando, entre otros, los siguientes principios (GIFT, 2016: 6–7):

- Accesibilidad: facilitar la participación pública en general distribuyendo información fiscal completa y todos los demás datos relevantes, utilizando formatos y mecanismos que sean fáciles para todos de acceder, comprender, usar, reutilizar y transformar, principalmente en formatos de datos abiertos.
- Apertura: proporcionar información completa y responder con respecto al propósito, alcance, restricciones, resultados deseados, proceso y plazos, y los resultados esperados y reales de cada uno de los procesos de participación pública.
- Oportunidad: permitir un tiempo suficiente en los ciclos del presupuesto y las políticas para que el público proporcione su opinión sobre cada fase; participar inicialmente mientras aún se encuentra abierta una amplia gama de opciones; y, cuan-



44 | Cfr. FMI (2014). De acuerdo con el FMI, la transparencia fiscal “constituye un elemento crítico de la gestión y la rendición de cuentas. Garantiza que los gobiernos cuenten con un panorama exacto de su situación y sus perspectivas fiscales, de los costos y beneficios a largo plazo de cualquier modificación de las políticas y de los potenciales riesgos fiscales que pueden desviarlos de sus metas. También brinda a las legislaturas, los mercados y los ciudadanos la información necesaria para exigirles a los gobiernos la rendición de cuentas”. Véase también FMI (2016).

do sea conveniente, permitir más de una ronda de participación.

- Profundidad: apoyar cada participación del público proporcionando toda la información relevante, destacando e informando los objetivos clave de la política, opciones, elecciones e intercambios, identificando los potenciales impactos sociales, económicos y ambientales, e incorporando una diversidad de perspectivas; proporcionar comentarios puntuales y específicos sobre la opinión del público y cómo se incorporó o no en la política o asesoría oficial.
- Sostenibilidad: todas las entidades estatales y no estatales mantienen una participación conti-

nua y regular para aumentar los conocimientos compartidos y la confianza mutua a lo largo del tiempo; institucionalizar la participación pública cuando sea apropiado y efectivo, garantizando que los comentarios provistos conduzcan a revisar las decisiones sobre políticas fiscales; y analizar periódicamente y evaluar la experiencia para mejorar la participación futura.

Como puede verse, los *Principios de Transparencia Fiscal* del FMI y los *Principios de alto nivel para la transparencia fiscal, la participación y la rendición de cuentas*, así como los *Principios de participación pública en políticas fiscales* de GIFT también pueden emplearse en el diseño de indicadores y metas de transparencia, publicidad y participación ciudadana.

➤ 2.8 Buenas prácticas empresariales en materia de transparencia

En los casos estudiados no se aprecian esfuerzos contundentes que establezcan reglas o buenas prácticas referidas a la transparencia y el comportamiento fiscal por parte de actores no estatales, en particular de las empresas.

Sin embargo, puede mencionarse el *Decálogo del buen mexicano en materia fiscal*, publicado en septiembre de 2019 por la administración mexicana y firmado por diversos organismos empresariales. Dicho documento establece una serie de buenas prácticas que todo contribuyente está llamado a cumplir, dentro de las que pueden mencionarse las siguientes (SAT, 2019):

- Estar localizable en el domicilio fiscal.
- Obtener opinión positiva respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la administración.
- Utilizar fuentes de financiamiento lícitas y comprobables y ser honesto en relación con los ingresos percibidos y los gastos realizados.
- Denunciar malas prácticas fiscales (por ejemplo, cuando alguna empresa o despacho ofrezca participar en un esquema de operaciones simuladas o esquema fiscal agresivo).

- Revisar, previa contratación de proveedores, que estos no aparezcan en las “listas negras de contribuyentes”.
- Verificar la existencia del domicilio fiscal de los proveedores, así como su registro ante la administración tributaria.
- Asegurarse que los proveedores de servicios de *outsourcing* paguen los impuestos que les corresponden.
- Evitar realizar contrataciones con proveedores en las que se establecen contraprestaciones que no corresponden a precios de mercado, o cuando la remuneración no guarda congruencia con los servicios ofrecidos.

Si bien se trata de un acuerdo de buenas voluntades, estas buenas prácticas se encaminan a fomentar el cumplimiento tributario y generar una red de empresas fiscalmente responsables.



3.

CONCLUSIONES

A continuación se enumeran las principales ideas que se han expresado a lo largo de este trabajo:

PRIMERA

El secreto fiscal se basa en la intimidad económica, entendida como el derecho de cada persona a reservarse para sí la esfera de su vida privada en el ámbito económico y patrimonial. Para la administración tributaria, implica la obligación de respetar el derecho a la protección de los datos suministrados por el contribuyente, guardando absoluta reserva respecto de las declaraciones y los datos.

SEGUNDA

El secreto fiscal no solo tiene un carácter legal, sino que supone un principio de acción orientador para la administración tributaria, que puede incidir de forma positiva en el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y responsables. Sin embargo, su uso debe ser racional y justificado y atender a los fines que se pretende proteger con la reserva tributaria.

TERCERA

El secreto fiscal puede legitimarse por razones de interés público y de seguridad nacional: Entre ellas se pueden mencionar: la defensa nacional, la seguridad estatal, el menoscabo de las relaciones internacionales; el daño a la estabilidad financiera, económica o monetaria; posibles daños a la salud pública; la obstaculización en la investigación y persecución de delitos; posibles perjuicios al sistema de impartición de justicia; lesión en la recaudación de las contribuciones; o siempre que su levantamiento resulte contrario al "orden público" (por ejemplo, para persecuciones de carácter político, racial o religioso o cuando se trata de información estratégica que afecta la seguridad nacional en poder de los servicios de inteligencia).

CUARTA

El secreto fiscal no es absoluto, sino que admite excepciones que se justifican ya sea en razón de las funciones que llevan a cabo ciertos órganos y entidades (recaudación de tributos, fiscalización, investigación de delitos, seguridad social, riesgos sanitarios, funciones electorales, etc.), o bien como una sanción del ordenamiento frente al incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y formales, así como por la realización de conductas delictivas o infractoras que ponen en riesgo la recaudación (tales como la falta de presentación de declaraciones; la falta de pago de créditos fiscales; las sanciones firmes por infracciones tributarias; contribuyentes no localizados en su domicilio fiscal; contribuyentes sentenciados por la comisión de delitos fiscales; contribuyentes que realizan operaciones financieras con fondos ilícitos; contribuyentes a los que se les hubiere condonado créditos fiscales, entre muchas otras).

QUINTA

La regulación del secreto fiscal en la normativa interna no está armonizada con los derechos humanos. Esta falta de armonización se ha superado mediante pronunciamientos judiciales que han sentado las bases sobre los límites del secreto fiscal y sus alcances frente al derecho de acceso a la información. En este sentido, la labor interpretativa de los tribunales ha acotado la figura del secreto fiscal para entender que: 1) el acceso a la información fiscal no solo debe ser garantizado por la administración tributaria, sino también por el



resto de los poderes públicos; 2) el poder legislativo también puede ordenar el levantamiento del secreto fiscal, siempre que sus actuaciones de investigación persigan el interés social; 3) el secreto fiscal no cubre la actuaciones inspectoras del Fisco Nacional; 4) el secreto fiscal no cubre la información económica y financiera de contribuyentes que incurrir en la comisión de delitos fiscales; 5) el secreto fiscal no cubre la información económica y financiera relativa a actos simulados y operaciones de lavado de dinero; 6) para que el juez habilite la apertura del secreto fiscal no es necesario que se haya constatado la existencia de una operación ilícita (basta con que existan indicios ciertos); 7) el derecho de acceso a la información fiscal no exige otorgar derecho de audiencia a las personas afectadas por el levantamiento del secreto fiscal, sobre todo cuando la información solicitada es de interés público.

SEXTA

Transparentar la información tributaria permite: 1) incrementar la recaudación de contribuciones; 2) evitar posibles arbitrariedades de la administración pública en el cobro, la gestión, la aplicación y el control de los tributos; 3) reducir el margen de discrecionalidad en las actuaciones administrativas; 4) generar confianza en el contribuyente; 5) mejorar la cultura de pago de impuestos; 6) luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

SÉPTIMA

El principio de máxima publicidad implica que: 1) toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo excepción en contra; 2) la información queda sometida a un estándar de transparencia, divulgación y máximo acceso, por lo que debe ser accesible para todas las personas y publicarse con el mayor nivel de desagregación posible y a través de la mayor cantidad de medios disponibles; 3) su aplicación debe armonizarse no solo en sede constitucional, sino también convencional, incluso a partir de las resoluciones y sentencias que emiten órganos internacionales especializados, como la Corte IDH; 4) en caso de duda o ambigüedad normativa, las disposiciones deben interpretarse siempre en favor de la mayor vigencia y alcance del derecho a la información (*in dubio pro petitor*, como concreción específica del principio pro persona).

OCTAVA

El replanteamiento del secreto fiscal en relación con los derechos humanos puede armonizarse a partir de cambios normativos a nivel nacional que reconozcan que: 1) el acceso a la información es la regla y el secreto la excepción; 2) en caso de conflicto entre el derecho de acceso a la información y el derecho a la intimidad económica, es necesario aplicar un test de proporcionalidad en el que se evalúe la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la medida (ponderación de derechos); y 3) ante la duda o vacío legal, debe primar el derecho de acceso a la información.

NOVENA

En cumplimiento con el principio de máxima publicidad, las administraciones tributarias pueden adoptar mejores prácticas administrativas, entre las que se encuentran: 1) la máxima publicidad como principio general y el secreto fiscal como excepción; 2) la justificación del uso del secreto fiscal a partir de un test de proporcionalidad en sede administrativa por el que se argumente que la irrupción en la privacidad del contribuyente supone un peligro para los intereses generales; 3) la publicación periódica y sencilla de informes de gestión tributaria; 4) el mayor uso de la tecnología como herramienta para hacer efectiva la transparencia fiscal; 5) la sistematización de las respuestas a las consultas tributarias mediante la creación de un sistema de búsquedas; 6) la difusión de directrices y criterios administrativos en relación con las actuaciones inspectoras de la administración; 7) el mayor control social de la administración tributaria mediante campañas de comunicación social y la puesta en marcha de sistemas de recepción de quejas, sugerencias y reclamaciones.



DÉCIMA

Algunos indicadores para medir el grado de realización de los principios son: 1) mejorar la transparencia en las actuaciones de la administración tributaria; 2) promover la participación del contribuyente en la gestión tributaria; y 3) fomentar la percepción social de la administración como órgano garante de la transparencia y el acceso a la información fiscal.



SERIE N.º 8

4.

ANEXO: ÍNDICE DE CUADROS COMPARATIVOS

CUADRO 1. Fundamento constitucional del derecho de acceso a la información

PAÍS	PRECEPTO CONSTITUCIONAL
Argentina ⁴⁵	<p>Artículo 14. Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.</p> <p>Artículo 33. Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.</p> <p>Artículo 42. Los consumidores y usuarios de bienes y servicios tienen derecho, en la relación de consumo, a la protección de su salud, seguridad e intereses económicos; a una información adecuada y veraz; a la libertad de elección y a condiciones de trato equitativo y digno.</p> <p>Artículo 38. Los partidos políticos son instituciones fundamentales del sistema democrático. Su creación y el ejercicio de sus actividades son libres dentro del respeto a esta Constitución, la que garantiza su organización y funcionamiento democráticos, la representación de las minorías, la competencia para la postulación de candidatos a cargos públicos electivos, el acceso a la información pública y la difusión de sus ideas.</p> <p>Artículo 75. Corresponde al Congreso:</p> <p>22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede.</p> <p>Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio, la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional.</p>



SERIE N° 8

45| Cabe señalar que, en Argentina, el derecho de acceso a la información se ha desprendido de la interpretación constitucional de los artículos transcritos (38 y 42), así como de la de los artículos 1 y 33. En este sentido, véase Lima Rocha (2018).

CUADRO 1. Fundamento constitucional del derecho de acceso a la información

PAÍS	PRECEPTO CONSTITUCIONAL
Brasil	<p>Artículo 14. Queda garantizado a todos el acceso a la información y salvaguardado el secreto de las fuentes cuando sea necesario para el ejercicio profesional.</p> <p>Artículo 32. Todos tienen derecho a recibir de los órganos públicos informaciones de su interés particular, o de interés colectivo o general, que serán facilitados en el plazo señalado en la ley, bajo pena de responsabilidad, salvo aquellas cuyo secreto sea imprescindible para la seguridad de la sociedad y del Estado.</p>
Colombia	<p>Artículo 20. Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios masivos de comunicación.</p> <p>Estos son libres y tienen responsabilidad social. Se garantiza el derecho a la rectificación en condiciones de equidad. No habrá censura.</p> <p>Artículo 74. Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley.</p> <p>El secreto profesional es inviolable.</p>
México	<p>Artículo 6. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado.</p> <p>A. Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación y las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:</p> <p>I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad. Los sujetos obligados deberán documentar todo acto que derive del ejercicio de sus facultades, competencias o funciones, la ley determinará los supuestos específicos bajo los cuales procederá la declaración de inexistencia de la información.</p> <p>III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de legislación citada



CUADRO 2. El principio de máxima publicidad en las leyes de transparencia

PAÍS	REGULACIÓN DEL PRINCIPIO
Argentina	<p>Ley de Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 1º. Objeto. La presente ley tiene por objeto garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública, y se funda en los siguientes principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presunción de publicidad: toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por esta ley. • Transparencia y máxima divulgación: toda la información en poder, custodia o bajo control del sujeto obligado debe ser accesible para todas las personas. El acceso a la información pública sólo puede ser limitado cuando concurra alguna de las excepciones previstas en esta ley, de acuerdo con las necesidades de la sociedad democrática y republicana, proporcionales al interés que las justifican. • Máximo acceso: la información debe publicarse de forma completa, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles.
Brasil	<p>Ley de Acceso a la Información</p> <p>Art. 3. Los procedimientos previstos en la presente Ley tienen por objeto garantizar el derecho fundamental de acceso a la información y deben realizarse de acuerdo con los principios básicos de la administración pública y con los siguientes lineamientos:</p> <p>I. La observancia de la publicidad como precepto general y el secreto como excepción.</p>
Colombia	<p>Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 2º. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.</p>
México	<p>Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 6. En la aplicación e interpretación de la presente Ley deberá prevalecer el principio de máxima publicidad, conforme a lo dispuesto en la Constitución, la Ley General, los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como en las resoluciones y sentencias vinculantes que emitan los órganos nacionales e internacionales especializados, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Para el caso de la interpretación, se podrá tomar en cuenta los criterios, determinaciones y opiniones de los organismos nacionales e internacionales en materia de transparencia.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de legislación citada



CUADRO 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información

PAÍS	PRINCIPIOS
Argentina	<p>Ley de Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 1. La presente ley tiene por objeto garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública, y se funda en los siguientes principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presunción de publicidad: toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por esta ley. • Transparencia y máxima divulgación: toda la información en poder, custodia o bajo control del sujeto obligado debe ser accesible para todas las personas. El acceso a la información pública sólo puede ser limitado cuando concurra alguna de las excepciones previstas en esta ley, de acuerdo con las necesidades de la sociedad democrática y republicana, proporcionales al interés que las justifican. • Informalismo: las reglas de procedimiento para acceder a la información deben facilitar el ejercicio del derecho y su inobservancia no podrá constituir un obstáculo para ello. Los sujetos obligados no pueden fundar el rechazo de la solicitud de información en el incumplimiento de requisitos formales o de reglas de procedimiento. • Máximo acceso: la información debe publicarse de forma completa, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles. • Apertura: la información debe ser accesible en formatos electrónicos abiertos, que faciliten su procesamiento por medios automáticos que permitan su reutilización o su redistribución por parte de terceros. • Disociación: en aquel caso en el que parte de la información se encuadre dentro de las excepciones taxativamente establecidas por esta ley, la información no exceptuada debe ser publicada en una versión del documento que tache, oculte o disocie aquellas partes sujetas a la excepción. • No discriminación: se debe entregar información a todas las personas que lo soliciten, en condiciones de igualdad, excluyendo cualquier forma de discriminación y sin exigir expresión de causa o motivo para la solicitud. • Máxima premura: la información debe ser publicada con la máxima celeridad y en tiempos compatibles con la preservación de su valor. • Gratuidad: el acceso a la información debe ser gratuito, sin perjuicio de lo dispuesto en esta ley. • Control: el cumplimiento de las normas que regulan el derecho de acceso a la información será objeto de fiscalización permanente. Las resoluciones que denieguen solicitudes de acceso a la información, como el silencio del sujeto obligado requerido, la ambigüedad o la inexactitud de su respuesta, podrán ser recurridas ante el órgano competente. • Responsabilidad: el incumplimiento de las obligaciones que esta ley impone originará responsabilidades y dará lugar a las sanciones que correspondan. • Alcance limitado de las excepciones: los límites al derecho de acceso a la información pública deben ser excepcionales, establecidos previamente conforme a lo estipulado en esta ley, y formulados en términos claros y precisos, quedando la responsabilidad de demostrar la validez de cualquier restricción al acceso a la información a cargo del sujeto al que se le requiere la información. • In dubio pro petitor: la interpretación de las disposiciones de esta ley o de cualquier reglamentación del derecho de acceso a la información debe ser efectuada, en caso de duda, siempre en favor de la mayor vigencia y alcance del derecho a la información



CUADRO 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información

PAÍS	PRINCIPIOS
	<ul style="list-style-type: none"> • Facilitación: ninguna autoridad pública puede negarse a indicar si un documento obra, o no, en su poder o negar la divulgación de un documento de conformidad con las excepciones contenidas en la presente ley, salvo que el daño causado al interés protegido sea mayor al interés público de obtener la información. • Buena fe: para garantizar el efectivo ejercicio del acceso a la información, resulta esencial que los sujetos obligados actúen de buena fe, es decir, que interpreten la ley de manera tal que sirva para cumplir los fines perseguidos por el derecho de acceso, que aseguren la estricta aplicación del derecho, brinden los medios de asistencia necesarios a los solicitantes, promuevan la cultura de transparencia y actúen con diligencia, profesionalidad y lealtad institucional.
Brasil	<p>Ley de Acceso a la Información</p> <p>Art. 3. Los procedimientos previstos en la presente Ley tienen por objeto garantizar el derecho fundamental de acceso a la información y deben realizarse de acuerdo con los principios básicos de la administración pública y con los siguientes lineamientos:</p> <p>I - la observancia de la publicidad como precepto general y el secreto como excepción.</p> <p>II - divulgación de información de interés público, independientemente de las solicitudes.</p> <p>III - uso de medios de comunicación posibilitados por la tecnología de la información.</p> <p>IV - fomentar el desarrollo de una cultura de transparencia en la administración pública.</p> <p>V - desarrollo del control social de la administración pública.</p> <p>Art. 4. Para los efectos de esta Ley, se considera:</p> <p>I - información: datos, procesados o no, que se pueden utilizar para la producción y transmisión de conocimiento.</p> <p>II - documento: unidad de registro de información, cualquiera que sea el soporte o formato.</p> <p>III - información confidencial: aquella que se somete temporalmente a la restricción de acceso público por su indispensabilidad para la seguridad de la sociedad y del Estado.</p> <p>IV - información personal: información relacionada con la persona física identificada o identificable.</p> <p>V - tratamiento de la información: conjunto de acciones relacionadas con la producción, recepción, clasificación, uso, acceso, reproducción, transporte, transmisión, distribución, archivo, almacenamiento, eliminación, evaluación, destino o control de la información.</p> <p>VI - disponibilidad: calidad de la información que puede ser conocida y utilizada por personas, equipos o sistemas autorizados.</p> <p>VII - autenticidad: calidad de la información que ha sido producida, enviada, recibida o modificada por un individuo, equipo o sistema específico.</p> <p>VIII - integridad: calidad de la información no modificada, incluido el origen, tránsito y destino.</p> <p>IX - primacía: calidad de la información recopilada en la fuente, con el mayor detalle posible, sin modificaciones.</p> <p>Art. 5. Es deber del Estado garantizar el derecho de acceso a la información, que será franquiciada, mediante procedimientos objetivos y ágiles, en un lenguaje transparente, claro y de fácil comprensión.</p>



CUADRO 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso la información

PAÍS	PRINCIPIOS
Brasil	<p>CAPITULO DOS ACCESO A LA INFORMACIÓN Y DIFUSIÓN</p> <p>Art. 6. Corresponde a los órganos y entidades del poder público, en cumplimiento de las normas y procedimientos específicos aplicables:</p> <p>I - La gestión transparente de la información, proporcionando un amplio acceso a la misma y su difusión.</p> <p>II - La protección de la información, garantizando su disponibilidad, autenticidad e integridad.</p> <p>III - La protección de información confidencial e información personal, sujeta a su disponibilidad, autenticidad, integridad y posible restricción de acceso.</p> <p>Art. 7. El acceso a la información amparada por esta Ley incluye, entre otros, los derechos a obtener:</p> <p>I - orientación sobre los procedimientos para lograr el acceso, así como sobre el lugar donde se puede encontrar u obtener la información deseada.</p> <p>II - información contenida en registros o documentos, producida o acumulada por sus órganos o entidades, recolectada o no de archivos públicos.</p> <p>III - información producida o mantenida en custodia por una persona física o jurídica que resulte de cualquier vínculo con sus órganos o entidades, aunque dicho vínculo ya haya cesado.</p> <p>IV - información primaria, completa, auténtica y actualizada.</p> <p>V - información sobre las actividades desarrolladas por los órganos y entidades, incluidas las relacionadas con su política, organización y servicios.</p> <p>VI - información pertinente a la administración de bienes públicos, uso de recursos públicos, licitaciones, contratos administrativos.</p> <p>VII - información relativa:</p> <p>A. la implementación, seguimiento y resultados de los programas, proyectos y acciones de los organismos y entidades públicas, así como las metas e indicadores propuestos.</p> <p>B. El resultado de las inspecciones, auditorías, servicios y cuentas realizadas por los órganos de control interno y externo, incluida la provisión de cuentas relacionadas con ejercicios anteriores.</p> <p>§ 1º El acceso a la información previsto en este capítulo no incluye información sobre proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico cuyo secreto sea fundamental para la seguridad de la sociedad y del Estado.</p> <p>§ 2º Cuando no se autoriza el pleno acceso a la información por ser parcialmente confidencial, se asegura el acceso a la parte no confidencial mediante certificado, extracto o copia con ocultación de la parte bajo confidencialidad.</p> <p>§ 3º El derecho de acceso a los documentos o informaciones contenidas en ellos que sirvan de base para la toma de decisiones y el acto administrativo quedará asegurado con la edición del respectivo acto decisorio.</p> <p>§ 4º La denegación de acceso a la información solicitada por los órganos y entidades a que se refiere el art. 1, cuando no esté fundamentado, someterá al responsable a medidas disciplinarias, de conformidad con el art. 32 de esta Ley.</p>



CUADRO 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso a la información

PAÍS	PRINCIPIOS
	<p>§ 5° Una vez informado de la pérdida de la información solicitada, el interesado podrá solicitar a la autoridad competente la apertura inmediata de una investigación para investigar la desaparición de la documentación respectiva.</p> <p>§ 6° Verificada la hipótesis prevista en el § 5 de este artículo, el responsable de la conservación de la información perdida deberá, dentro de los 10 (diez) días, justificar el hecho y nombrar testigos para probar su alegación.</p>
Colombia	<p>Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 3°. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio de transparencia. Principio conforme al cual toda la información en poder de los sujetos obligados definidos en esta ley se presume pública, en consecuencia de lo cual dichos sujetos están en el deber de proporcionar y facilitar el acceso a la misma en los términos más amplios posibles y a través de los medios y procedimientos que al efecto establezca la ley, excluyendo solo aquello que esté sujeto a las excepciones constitucionales y legales y bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta ley. • Principio de buena fe. En virtud del cual todo sujeto obligado, al cumplir con las obligaciones derivadas del derecho de acceso a la información pública, lo hará con motivación honesta, leal y desprovista de cualquier intención dolosa o culposa. • Principio de facilitación. En virtud de este principio los sujetos obligados deberán facilitar el ejercicio del derecho de acceso a la información pública, excluyendo exigencias o requisitos que puedan obstruirlo o impedirlo. • Principio de no discriminación. De acuerdo al cual los sujetos obligados deberán entregar información a todas las personas que lo soliciten, en igualdad de condiciones, sin hacer distinciones arbitrarias y sin exigir expresión de causa o motivación para la solicitud. • Principio de gratuidad. Según este principio el acceso a la información pública es gratuito y no se podrá cobrar valores adicionales al costo de reproducción de la información. • Principio de celeridad. Con este principio se busca la agilidad en el trámite y la gestión administrativa. Comporta la indispensable agilidad en el cumplimiento de las tareas a cargo de entidades y servidores públicos. • Principio de eficacia. El principio impone el logro de resultados mínimos en relación con las responsabilidades confiadas a los organismos estatales, con miras a la efectividad de los derechos colectivos e individuales. • Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. • Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y



CUADRO 3. Otros principios derivados de las leyes de acceso la información

PAÍS	PRINCIPIOS
	<p>generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio de responsabilidad en el uso de la información. En virtud de este, cualquier persona que haga uso de la información que proporcionen los sujetos obligados, lo hará atendiendo a la misma.
México	<p>Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública</p> <p>Artículo 8. Los Organismos garantes del derecho de acceso a la información deberán regir su funcionamiento de acuerdo a los siguientes principios:</p> <p>I. Certeza: Principio que otorga seguridad y certidumbre jurídica a los particulares, en virtud de que permite conocer si las acciones de los Organismos garantes son apegadas a derecho y garantiza que los procedimientos sean completamente verificables, fidedignos y confiables.</p> <p>II. Eficacia: Obligación de los Organismos garantes para tutelar, de manera efectiva, el derecho de acceso a la información.</p> <p>III. Imparcialidad: Cualidad que deben tener los Organismos garantes respecto de sus actuaciones de ser ajenos o extraños a los intereses de las partes en controversia y resolver sin favorecer indebidamente a ninguna de ellas.</p> <p>IV. Independencia: Cualidad que deben tener los Organismos garantes para actuar sin supeditarse a interés, autoridad o persona alguna.</p> <p>V. Legalidad: Obligación de los Organismos garantes de ajustar su actuación, que funde y motive sus resoluciones y actos en las normas aplicables.</p> <p>VI. Máxima Publicidad: Toda la información en posesión de los sujetos obligados será pública, completa, oportuna y accesible, sujeta a un claro régimen de excepciones que deberán estar definidas y ser además legítimas y estrictamente necesarias en una sociedad democrática.</p> <p>VII. Objetividad: Obligación de los Organismos garantes de ajustar su actuación a los presupuestos de ley que deben ser aplicados al analizar el caso en concreto y resolver todos los hechos, prescindiendo de las consideraciones y criterios personales.</p> <p>VIII. Profesionalismo: Los Servidores Públicos que laboren en los Organismos garantes deberán sujetar su actuación a conocimientos técnicos, teóricos y metodológicos que garanticen un desempeño eficiente y eficaz en el ejercicio de la función pública que tienen encomendada.</p> <p>IX. Transparencia: Obligación de los Organismos garantes de dar publicidad a las deliberaciones y actos relacionados con sus atribuciones, así como dar acceso a la información que generen.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de legislación citada



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
Argentina	<p>Artículo 18.</p> <p>Constitución de la Nación Argentina</p>	<p>Se establece inviolable la correspondencia epistolar y los papeles privados, mencionando que una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su ocupación.</p>
	<p>Artículo 101. Ley del Procedimiento Tributario (No. 11683) del Honorable Congreso de la Nación Argentina</p>	<p>Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.</p> <p>Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.</p> <p>Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.</p> <p>Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.</p> <p>Los trabajadores del gobierno y de la Administración Federal de Ingresos Públicos podrán revelar información a petición de sus superiores jerárquicos.</p> <p>No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. La falta de presentación de declaraciones juradas. B. La falta de pago de obligaciones exigibles. C. Los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados. D. Las sanciones firmes por infracciones formales o materiales. E. Al nombre del contribuyente o responsable. F. Al delito que se le impute en las denuncias penales. <p>El secreto no regirá:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos. B. Para los Organismos recaudadores nacionales, provincia-



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
Argentina	Artículo 101. Ley del Procedimiento Tributario (No. 11683) del Honorable Congreso de la Nación Argentina	<p>les o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.</p> <p>C. Para personas o empresas o entidades a quienes la Administración Federal de Ingresos Públicos encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines.</p> <p>D. Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior (con ciertas condiciones).</p> <p>E. Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo.</p> <p>F. Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público.</p> <p>G. Para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario.</p>
	Artículo 157. Código Penal de la Nación Argentina	Establece una pena de prisión de 1 mes a 2 años e inhabilitación especial de 1-4 años al funcionario público que revelare hechos, actuaciones, documentos o datos, que por ley deben ser secretos.
	Artículo 5. Ley de Protección de los Datos Personales (No. 25.326)	<p>Se enuncia que para acceder a los datos personales es necesario contar con el consentimiento libre, expreso e informado, el cual deberá estar por escrito. Las excepciones a este consentimiento son:</p> <p>A. Los datos se obtengan de fuentes de acceso público irrestricto.</p> <p>B. Se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado.</p> <p>C. Se trate de listados cuyos datos se limiten a nombre, documento nacional de identidad, identificación tributaria o previsional, ocupación, fecha de nacimiento y domicilio.</p> <p>D. Deriven de una relación contractual, científica o profesional del titular de los datos, y resulten necesarios para su desarrollo o cumplimiento.</p> <p>E. Se trate de las operaciones que realicen las entidades financieras.</p>



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
Argentina	<p>Disposición 98/2009 de la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p> <p>Procedimiento. Secreto Fiscal. Artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Pautas para el suministro de información.</p>	<p>No están comprendidos bajo el secreto fiscal los datos “de tipo administrativo”:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Nombre y apellido del contribuyente. B. Denominación o razón social de una firma. C. El CUIT. D. El domicilio. E. El código postal. F. El tipo de actividad o los impuestos en los cuales un contribuyente está inscripto. <p>Excepciones al Secreto Fiscal:</p> <p>Cuando el requerimiento sea cursado por alguno de los entes o sujetos que se señalan a continuación: Los organismos recaudadores nacionales, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Defensoría del Pueblo de la Nación, las Honorables Cámaras de Diputados y de Senadores de la Nación, en ejercicio de sus funciones investigativas, y el Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren.</p>
Brasil	<p>Artículo 12. Constitución de la República Federativa de Brasil</p>	<p>Consagra de primer momento el derecho al secreto, incluyendo dentro de este secreto: correspondencia, comunicaciones telegráficas, informaciones, y comunicaciones telefónicas.</p>
	<p>Artículo 7. Ley No. 9.507 de 12 de noviembre de 1997</p>	<p>Concede el habeas data protegiendo las informaciones relativas a la persona que obren en registros o bancos de datos de entidades gubernamentales o de carácter público.</p>
	<p>Artículo 1. Ley Complementaria 105. Secreto de las Operaciones de Instituciones Financieras, de 2001.</p>	<p>No constituyen violación del secreto:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. El intercambio de información entre las instituciones financieras para fines de registro. B. La divulgación de información confidencial con el consentimiento expreso de los interesados. C. Que el Poder Ejecutivo controle los criterios según los cuales las instituciones financieras deban informar a la administración tributaria de la Unión, las operaciones financieras efectuadas por los usuarios de sus servicios. D. El examen de los datos bancarios de los agentes fiscales de las administraciones tributarias en los casos y condiciones que se especifican.



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
Brasil	Artículo 3. Ley Complementaria 105. Secreto de las Operaciones de Instituciones Financieras, de 2001.	<p>No se considerará una violación de la obligación del secreto financiero por parte de las entidades financieras en los casos en que se comuniquen con las autoridades competentes en relación con:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Delitos cometidos. B. Operaciones financieras realizadas con fondos ilícitos. C. En aquellos en que intercambien información con otras entidades financieras con fines de registro, incluido por medio de riesgo de base crediticia. <p>El BACEN y la CVM pueden compartir de otro modo la información confidencial a fin de investigar delitos dentro de su jurisdicción sin necesidad de solicitar una autorización judicial, y esta información puede ser reenviada a la Fiscalía.</p>
	Artículo 15. Constitución Política de la República de Colombia	Para efectos tributarios en el caso de inspección, vigilancia e intervención del Estado, se podrá exigir la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados.
Colombia	Artículo 61. Código de Comercio de Colombia	Sí podrán inspeccionar libros y papeles los asociados a las compañías comerciales y aquellos que cumplan funciones de vigilancia y auditoría a estas compañías.
	Artículo 63. Código de Comercio de Colombia	<p>Los funcionarios de las ramas jurisdiccional y ejecutiva del poder público, solamente podrán ordenar de oficio la presentación o examen de los libros y papeles del comerciante en los casos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Para la tasación de los impuestos a fin de verificar la exactitud de las declaraciones. B. Para la vigilancia de los establecimientos de crédito, las sociedades mercantiles y las instituciones de utilidad común. C. En la investigación de delitos. D. En los procesos civiles.
	Artículo 64. Código de Comercio de Colombia	Los tribunales o jueces civiles podrán ordenar, de oficio o a instancia de parte, la exhibición y examen general de los libros y papeles de un comerciante en los casos de quiebra y de liquidación de sucesiones, comunidades y sociedades.
	Artículo 65. Código de Comercio de Colombia	Podrán ser examinados los libros y papeles de comercio, mediante exhibición ordenada por los tribunales o jueces, a petición de parte legítima, pero la exhibición y examen se limitarán a los libros y papeles que se relacionen con la controversia.



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
Colombia	Artículo 105 del Decreto 663 de 1993	Las instituciones financieras solo estarán obligadas a suministrar información cuando así lo solicite la Unidad de Información y Análisis Financiero o la Fiscalía General de la Nación.
	Artículo 51. Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de Colombia	Establece las prerrogativas tributarias para el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras, una de ellas es respecto a la reserva de información: El Fondo de Garantías estará obligado a guardar reserva sobre las informaciones que exija a las instituciones inscritas, salvo los casos previstos en la Constitución y la ley. En general, el Fondo gozará de reserva sobre sus papeles, libros y correspondencia.
	Estatuto Tributario Colombiano	Rige la actuación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la cual está permitida a recibir y requerir información de todas las operaciones.
	Artículo 1. Ley 1 de 1983	Para los efectos de liquidación y control de Impuestos Nacionales, Departamentales o Municipales, podrán intercambiar información sobre los datos de los contribuyentes, el Ministerio de Hacienda y las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.
	Artículo 9. Decreto Reglamentario 3070 de 1983	La Dirección General de impuestos Nacionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de sus oficinas regionales, suministrara la información que sobre las declaraciones del contribuyente en materia de impuestos de venta y de renta soliciten los municipios a través de sus Secretarios de Hacienda o de quienes hagan sus veces. De igual manera los municipios suministrarán la información que requiera el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre las declaraciones de industria y comercio.
México	Artículo 6. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos que fijan las leyes. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijan las leyes.



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
México	Artículo 69. Código Fiscal de la Federación	<p>El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.</p> <p>Dicha reserva no comprenderá los casos que:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. Señalen las leyes fiscales. B. Aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales. C. A las autoridades judiciales en procesos del orden penal D. A los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias E. Cuando la información obtenida por las autoridades sirva para motivar alguna resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. <p>Tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público</p> <p>No comprende la información que se proporcione para efectos de la notificación por terceros</p> <p>No comprende la información que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre.</p> <p>Tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.</p> <p>Cuando la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud.</p> <p>Respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.</p> <p>No será aplicable dicha reserva a:</p> <ul style="list-style-type: none"> A. La Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos



CUADRO 4. Regulación del secreto fiscal y sus excepciones

PAÍS	LEGISLACIÓN	CONTENIDO
México		<p>Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral.</p> <p>B. Las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos.</p> <p>Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.</p> <p>La reserva no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los supuestos previstos.</p>
	Artículo 2. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	<p>Establece los derechos generales de los contribuyentes, uno de ellos es el referente al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.</p>
	Artículo 4. Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública	<p>El derecho humano de acceso a la información comprende solicitar, investigar, difundir, buscar y recibir información.</p> <p>Toda la información generada, obtenida, adquirida, transformada o en posesión de los sujetos obligados es pública y accesible a cualquier persona en los términos y condiciones que se establezcan en la presente Ley, en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, la Ley Federal, las leyes de las Entidades Federativas y la normatividad aplicable en sus respectivas competencias; sólo podrá ser clasificada excepcionalmente como reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos dispuestos por esta Ley.</p>
	Artículo 5. Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública	<p>No podrá clasificarse como reservada aquella información que esté relacionada con violaciones graves a derechos humanos o delitos de lesa humanidad, de conformidad con el derecho nacional o los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.</p> <p>Ninguna persona será objeto de inquisición judicial o administrativa con el objeto del ejercicio del derecho de acceso a la información, ni se podrá restringir este derecho por vías o medios directos e indirectos.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de legislación citada



CUADRO 5. El secreto fiscal en los Convenios para evitar la doble imposición

CONVENIO	DISPOSICIÓN
Argentina-Brasil ⁴⁶	Artículo XXVI: [...] Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en secreto y solo se podrán revelar a personas o autoridades (incluyendo tribunales judiciales o administrativos competentes) vinculados a la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio.
Argentina-Colombia	[En negociación] ⁴⁷
Argentina-México ⁴⁸	Artículo 27: [...] Cualquier información recibida de conformidad con el apartado 1 por un Estado Contratante será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos a que se refiere el apartado 1, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para tales propósitos. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
Brasil-Colombia	[Inexistente]
Brasil-México ⁴⁹	Artículo 26: [...] Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas con base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio o de la persecución de delitos o de la resolución de recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para fines fiscales.
Colombia-México ⁵⁰	Artículo 25: [...]La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) que tienen interés en la gestión, determinación o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para dichos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.



46| Convenio Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la república argentina y la república federativa del Brasil.

47| Respecto a la firma de los acuerdos de intercambio de información tributaria en Colombia, se ha cuestionado la legitimidad de estos, ya que en el artículo 189 de su Constitución Política se establece que el presidente de la República se encargará de celebrar tratados o convenios internacionales, y que no existe autorización legal que permita al presidente delegar esta tarea a otros funcionarios. El cuestionamiento sobre la legitimidad se ha presentado porque los acuerdos de intercambio de información suscritos por Colombia no han sido celebrados por el jefe de Estado, sino por los embajadores y ministros del país. (Bermúdez, 2016).

48| Decreto Promulgatorio del *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo*, firmados en la Ciudad de México, el 4 de noviembre de 2015.

49| Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

50| Decreto Promulgatorio del *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, firmado en Bogotá, Colombia, el 13 de agosto de 2009.

REFERENCIAS

Libros y revistas

- ▶ Abramovich, V. & Courtis, Ch. (2020) El acceso a la información como derecho. CELS. <http://www.cels.org.ar/home/index.php>, 2000.
- ▶ Alexy, R. (2006). Ponderación, control de constitucionalidad y representación. En Ibáñez Perfecto, A. Jueces y ponderación argumentativ., IJ-UNAM.
- ▶ Auditoría Superior de la Federación (ASF) (2016). Perfil de México a través de Indicadores Clave 2016. 8a edición. https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/Perfil_de_Mexico_a_traves_de_Indicadores_Clave_2016.pdf
- ▶ Baeza Albendea, A., Caro Cebrian, M.J. & Caro Cebrian, A. (15 de noviembre 1988). Asistencia al Contribuyente, Secreto profesional y Derecho a la Intimidad en el Ámbito Tributario: Nueva Aportación. Tax Charter, no. 18.
- ▶ Bartolomé Larrey, C. (julio 2014). El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria a la luz de los derechos reconocidos por la Ley Orgánica de Protección de Datos de carácter personal. Revista de Contabilidad y Tributación CEF. No. 376.
- ▶ BBC News Mundo (28 de febrero 2019). Caso "Hotesur": Cristina Fernández y sus hijos Máximo y Florencia Kirchner irán a nuevo juicio por presunta corrupción. <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-47396248>
- ▶ Beignier, B. (2007). La protection de la vie privée. En Cabrillac, R., Frison-Roche, M.A. & Revet, T. (eds.) Libertés et droits fondamentaux.
- ▶ Bermúdez Leguizamón, P. (2016). El derecho a la planificación fiscal y la defensa de los contribuyentes, Universidad Católica de Colombia. <https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/15808/1/15%20MARZO%202018%20El%20derecho%20a%20la%20planificacio%CC%81n%20fiscal%20y%20la%20defensa%20de%20los%20contribuyentes.pdf>. Date of consultation: Wednesday, April 1, 2020.
- ▶ Calderón Carrero, J.M. (2016). El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. En SERRANO ANTÓN, F. (dir.), Fiscalidad internacional, 6th ed., CEF.
- ▶ Carbajo Vasco, D. & Porporatto, P. (2013). Los últimos avances en materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Documentos de trabajo. No. 3.
- ▶ Castilla, K. (2013). Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos. En Democracia, moralidad ciudadana y derechos del contribuyente. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- ▶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (octubre 2002). Indicadores fiscales y aduaneros. Informe del grupo de trabajo patrocinado por Francia y el CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2002_indicadores_gestion_fiscales_aduaneros.pdf. Date of consultation: April 5, 2020.
- ▶ Comisión Interamericana De Derechos Humanos (CIDH) (2020). Derecho a la verdad en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.152, CIDH. <http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/Derecho-Verdad-es.pdf>.
- ▶ CIDH (7 de marzo 2011) El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano, oas/ser.l/v/ii. cidh/rele/inf. 9/12. 2ª edición. CIDH. <https://www.oas.org/es/cidh/expresion/docs/publicaciones/ACCESO%20A%20LA%20INFORMACION%202012%202da%20edicion.pdf>.
- ▶ CIDH (29 de diciembre 2003). Informe Anual 2003. OAS/Ser.LV/II.118 Doc. 70 rev. 2. Vol. II, Informe Anual De La Relatoría Para La Libertad De Expresión 2003. Capítulo IV, Informe sobre el Acceso a la Información en el Hemisferio. <http://www.oas.org/es/cidh/expresion/docs/informes/anales/Informe%20Anual%202003.pdf>
- ▶ Comité Jurídico Interamericano (CJI). (7 de agosto 2008). Principios sobre el derecho de acceso a la información. Resolución 1 CJI/RES. 147 (LXXIII-O/08). http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/acceso_informacion_Principios_CJI.pdf
- ▶ Fondo Monetario Internacional (FMI) (septiembre 2016). ¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal? FMI. <https://www.imf.org/es/About/Factsheets/Sheets/2016/07/27/15/46/Encouraging-Greater-Fiscal-Transparency>
- ▶ FMI (2014a), Principios de Transparencia Fiscal, FMI. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/ft-codes.pdf>
- ▶ FMI (2014b), Código de Transparencia Fiscal. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/codes.pdf>
- ▶ Fundar Centro de Análisis e Investigación (2019). Un presupuesto público para todas las personas".
- ▶ Fung, A., Graham, M. & Weil, D. (2007). Full Disclosure. The perils and promise of transparency. Cambridge University Press.
- ▶ Global Initiative for Fiscal Transparency (GIFT). (2012). Principios de alto nivel para la participación, la rendición de cuentas y la transparencia fiscal. <http://www.fiscaltransparency.net/GIFT-High-Level-Principles-2012-08-SPA.pdf>
- ▶ GIFT (2016) Principios de participación pública en la política fiscal.
- ▶ Gozaíni, O.A. (2001). Hábeas data. Protección de datos personales. Doctrina y jurisprudencia. Rubinzal – Culzoni Editores.





- ▶ Henderson, H. (n.d.). Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio pro homine. *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*. No. 39.
- ▶ Lima Rocha, W. (May 2018). Derecho de acceso a la información pública en Argentina. Ley de Acceso a la Información Pública (Ley n° 27.275) y Comparación Jurídica en América Latina. *Jus*. <https://jus.com.br/artigos/65858/derecho-de-acceso-a-la-informacion-publica-en-argentina>. Date of consultation: Wednesday, April 8, 2020.
- ▶ LITVIN, César (s.f.), Charla acerca de Sinceramiento Fiscal. Organizada por Lisicki Litvin & Asociados, <https://www.youtube.com/watch?v=REIKvi0Z00U>.
- ▶ López Ayllón, S. (2000). El Derecho a la Información como Derecho Fundamental. In Carpizo, J. & Carbonell, M. (Coords.). *Derecho a la Información y Derechos Humanos*, UNAM/IIJ.
- ▶ Lobo Torres, R. (2005). *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributario: valores e principios Constitucionais Tributarios*. Renovar.
- ▶ Nogueira Alcalá, H. (2000). El Derecho a la Información en el ámbito del Derecho Constitucional Comparado en Iberoamérica y Estados Unidos. In Carpizo, J. & Carbonell, M. (Coords.). *Derecho a la Información y Derechos Humanos* UNAM/Porrúa.
- ▶ Olivares Olivares, B. D. (julio 2017). Las listas de los incumplidos tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales. *Revista Quincena Fiscal*. No. 14.
- ▶ Ortiz Liñán, J. (2003). Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales. COMARES.
- ▶ Pinto, M. (1997). El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos. In Abregú, M. and Courtis, Ch. (comps.). *En La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*. CELS, Editores del Puerto SRL.
- ▶ Poder Judicial de la Federación (PJF). (10 de octubre 2019). Contradicción de Tesis 31/2018 entre los criterios sustentados por el Cuarto y Décimo Sexto Tribunales Colegiados en materia administrativa del Primer Circuito.
- ▶ Poder Judicial de la Nación (PJN). (18 de febrero 2020). Causa N° 40.994/2019: "Asociación Civil Por La Igualdad y La Justicia (ACIJ) c/ En- Afip s/ Amparo Ley 16.986", Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal. <http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=d7p4GNObSnuszi9Fz5rPnpl4rtx27apCU-Qzbp061dTQ%3D&tipoDoc=sentencia&cid=361332>
- ▶ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) (2015). Los ingresos del Estado. En Lo que todo contribuyente debe saber. Prodecon. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf
- ▶ Prada Bautista, S. (noviembre 2012). La reserva de la información tributaria como derecho del contribuyente en Colombia. Thesis, Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de estudios de Contaduría Pública. <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/9149/PradaBautistaStella2012.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- ▶ Ríos Granados, G. & Luna Plá, I. (2010). *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, México. UNAM-IFAI.
- ▶ Rocha, S.A. (2015). *Troca internacional de informações para fins fiscais*. Quartier Latin. No. 30.
- ▶ Sánchez Gil, R. (2007). El principio de proporcionalidad, IIJ/UNAM.
- ▶ Sánchez López, E. (2018). Reflexiones acerca de la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Crónica Tributaria*. No. 169. Institute for Tax Studies.
- ▶ Serrano Antón, F. (2019). El intercambio de información fiscal internacional: De la transparencia y la revelación de información como fórmulas para luchar contra el fraude fiscal internacional (s.e.).
- ▶ Servicio De Administración Tributaria (SAT) (septiembre 2019). Decálogo: El buen mexicano en materia fiscal. SAT. <https://www.gob.mx/sat/articulos/decalogo-el-buen-mexicano-en-materia-fiscal>.

Normatividad

- ▶ Constitución de la Nación Argentina.
- ▶ Constitución la República Federativa de Brasil.
- ▶ Constitución Política de Colombia.
- ▶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ▶ Código de Comercio de Colombia.
- ▶ Código Fiscal de la Federación (México).
- ▶ Código Penal de la Nación Argentina.
- ▶ Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
- ▶ Convenio Para evitar la doble imposición y prevenir la eva-



sión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil.

- ▶ Decreto 663 de 1993, “Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y su numeración” (Colombia).
- ▶ Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, firmados en la Ciudad de México, el 4 de noviembre de 2015.
- ▶ Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Bogotá, Colombia, el 13 de agosto de 2009.
- ▶ Decreto Reglamentario 3070 de 1983, Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones (Colombia).
- ▶ Disposición 98/2009 de la Administración Federal de Ingresos Públicos: Procedimiento. “Secreto Fiscal. Artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Pautas para el suministro de información”.
- ▶ Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de Colombia.
- ▶ Estatuto Tributario Colombiano.
- ▶ Lei de Acesso à Informação (Brasil).
- ▶ Ley Complementaria 105. Secreto de las Operaciones de Instituciones Financieras, de 2001 (Brasil).
- ▶ Ley de Acceso a la Información Pública (Argentina).
- ▶ Ley de Protección de los Datos Personales (No. 25.326).
- ▶ Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública (Colombia).
- ▶ Ley del Procedimiento Tributario (No. 11683) del Honorable Congreso de la Nación Argentina.
- ▶ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (México)
- ▶ Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (México).
- ▶ Ley No. 9.507 de 12 de noviembre de 1997. Regula o direito de acesso a informações e disciplina o rito processual do “*habes data*” (Brasil).

Doctrina judicial

- ▶ Contradicción de Tesis 31/2018 entre los criterios sustentados por el Cuarto y Décimo Sexto Tribunales Colegiados en materia administrativa del Primer Circuito, 10 de octubre 2019.
- ▶ Corte IDH. Caso “Claude Reyes y otros Vs. Chile”, Sentencia de 19 de septiembre de 2006, Serie C, No. 151.
- ▶ Corte IDH. Caso “Gomes Lund y otros (Guerrilha do Araguaia) Vs. Brasil. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Serie C No. 219.
- ▶ Corte IDH. Caso Myrna Mack Chang Vs. Guatemala. Sentencia de 25 de noviembre de 2003. Serie C No. 101.
- ▶ Mandato de Segurança no. 23452 del Supremo Tribunal Federal en Río de Janeiro.
- ▶ Recurso de apelación en autos C. N° 44.451: “s/solicitud de levantamiento de secreto fiscal”, Juzgado N° 2, Sec. N° 3, Reg. N° 1154, Poder Judicial de la Nación, Sistema Argentino de Información Jurídica, Buenos Aires, noviembre 2010.
- ▶ Recurso extraordinario CAF 54782/2016, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV), Poder Judicial de la Nación Argentina.
- ▶ Sentencia C-1147/01, AVANCE CIENTIFICO Y TECNOLOGICO-Respuesta del ordenamiento jurídico, Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1147-01.htm>. Fecha de consulta: 27 de marzo de 2020.
- ▶ Sentencia C-301/12, ABOGADO QUE HACE REVELACIONES AMPARADAS POR EL SECRETO PROFESIONAL Y POR LA NECESIDAD DE EVITAR LA COMISION DE UN DELITO-Exoneración de responsabilidad disciplinaria constituye una excepción legítima desde la perspectiva constitucional, Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-301-12.htm>. Fecha de consulta: 27 de marzo de 2020.
- ▶ Sentencia C-981/05, RESERVA DE LEY ESTATUTARIA-Criterios para su determinación respecto de derechos fundamentales, Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/c-981-05.htm>. Fecha de consulta: 27 de marzo de 2020.
- ▶ Sentencia CFP 12593/2014/TO1, del Tribunal Oral en lo Criminal Federal 4, del Poder Judicial de la Nación Argentina, de 8 de noviembre de 2019.
- ▶ Sentencia de Acción de Incumplimiento de precepto fundamental no. 130 el Supremo Tribunal Federal de Brasil, de 30 de abril de 2009.

▶ Sentencia "CIPPEC c/ EN - MO Desarrollo Social - dto. 1172/03 s/ amparo ley 16.986" de la Corte Suprema Argentina, de 26 de marzo de 2014.

▶ Sentencia no. 40.994/2019 de La Cámara de lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del Poder Judicial de la Nación Argentina, de 18 de febrero de 2020.



SERIE N° 8



Mayo 2021

derechosypoliticafiscal.org

Organizaciones que componen el Comité Impulsor de la Iniciativa
por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal



Dejusticia

