

Análisis sobre la constitucionalidad del secreto fiscal en base al principio de transparencia tributaria y al derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental

Karina García Arellano

Universidad Autónoma de Baja California

karinaliebe@uabc.edu.mx

Alejandro Sánchez Sánchez

Universidad Autónoma de Baja California

alexsasacc@uabc.edu.mx

Resumen

En el presente artículo, se analiza la constitucionalidad del llamado “secreto fiscal”, regulado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Dicha investigación, se efectúa desde el punto de vista de los principios constitucionales de: transparencia tributaria y acceso a la información pública gubernamental. Se argumenta, que la transparencia tributaria es una obligación por parte del Estado, para brindar certeza jurídica a los ciudadanos, mientras que el acceso a la información pública gubernamental, es un derecho fundamental contemplado por nuestra Constitución Mexicana. Se concluye, que el “secreto fiscal” debe interpretarse no sólo conforme lo dispone el Código Fiscal de la Federación, sino además, desde el punto de vista Constitucional y de los derechos fundamentales supranacionales.

Palabras clave: secreto fiscal, transparencia tributaria, derecho de acceso a la información pública gubernamental, derecho tributario, derechos fundamentales.

Introducción

Toda sociedad que se tilde de ser democrática debería de considerar a la transparencia tributaria y al derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental como piezas claves de *un buen gobierno*. En el mundo globalizado en que vivimos actualmente, donde las tecnologías de la información imperan, el hecho de que los ciudadanos exijan el estar enterados acerca de las gestiones gubernamentales en materia fiscal se ha vuelto necesario e indispensable. Con la entrada en vigor de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2002, y con la reforma al artículo 6o. de nuestra Constitución Política, del año 2007, el derecho de acceso a la información gubernamental junto con la transparencia tributaria, han tomado una importancia evidente. Tanto es así que, el derecho de acceso a la información, como derecho fundamental, implica que para conocer la información en manos de la autoridad fiscal, el solicitante no necesita acreditar un interés jurídico, así se advierte del artículo 6o. de nuestra Constitución Política¹, siendo el llamado secreto fiscal la única limitante al citado derecho, como lo analizaremos más adelante, pieza fundamental de este artículo.

Los gobernados o contribuyentes exigen transparentar el sistema fiscal mexicano. Creemos que con esto, se propiciaría la confianza del contribuyente, haciéndolos partícipes, conscientes de la importancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo cual no se logra con información coartada o reservada, donde el contribuyente no tiene la

¹ El artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción III, sanciona lo siguiente: “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*”.

certeza de donde se dirigen sus contribuciones, en qué lugar del gasto público recaen, si la tributación realmente es equitativa y corresponde a la verdadera capacidad contributiva de las personas, y sobre todo, el uso que las autoridades fiscales dan a sus facultades discrecionales, ubicando los intereses de unos cuantos sobre el llamado “interés público”². Si se le otorgan herramientas a los gobernados, éstos podrán sentirse parte del sistema democrático del Estado, redundando en una mayor confianza y por ende, en mayor cumplimiento legal. Así, lo dice la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al considerar al derecho de acceso a la información, como una garantía para ejercer el control democrático de las gestiones estatales de forma que los gobernados puedan cuestionar, indagar y considerar si está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas³.

El objetivo general del presente artículo es, analizar el denominado secreto fiscal contemplado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, desde el punto de vista constitucional y conforme a los derechos fundamentales supranacionales, para ello se hará un examen tanto del principio de transparencia tributaria y así como del derecho fundamental del derecho de acceso a la información pública gubernamental. Consideramos que el secreto fiscal no debe vulnerar o limitar el derecho que tenemos los

² El concepto de interés público ha ido evolucionando conforme se han interpretado los derechos fundamentales, en términos prácticos, el interés público se considera como aquel que proporciona un equilibrio de valores a una sociedad determinada.

³ La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en su sentencia del *Caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, de fecha 19 de septiembre de 2006, en su numeral 86, señala textualmente lo siguiente: “86. En este sentido, 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. El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación en la gestión pública, a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso”. La sentencia completa puede ser consultada en la siguiente liga <http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_151_esp.pdf> Consultado el 1 de mayo de 2013.

governados de informarnos acerca de las actividades del Estado, y sobre todo, que el Estado debe de garantizar dicho derecho, sólo así se logrará la confianza y, por ende, la participación del gobernado en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin perder de vista que es la participación ciudadana la que distingue a los regímenes democráticos modernos.

I. La constitucionalidad del secreto fiscal

El denominado secreto fiscal está regulado en el artículo 69 del vigente Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), Código que entrara en vigor el 1o. de enero de 1983, mismo que en su primer párrafo señala lo siguiente:

Artículo 69. 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...

De dicho párrafo se desprende, basándonos en una interpretación literal, que el secreto fiscal comprende la obligación por parte de las autoridades fiscales, de guardar “reserva absoluta”, sin que se defina ésta, en relación con toda la información suministrada por los contribuyentes o la obtenida como resultado de las facultades de comprobación de la propia autoridad, lo que propicia que las autoridades fiscales reserven de manera sistemática, arbitraria e inclusive permanentemente todo tipo de información, incluso aquella que por su naturaleza debería de considerarse como pública. Por ello, y derivado del desarrollo legislativo y jurisprudencial de años recientes en relación con el tema del derecho de acceso a la información en manos de las autoridades fiscales, no sólo a nivel nacional sino también internacional, el concepto de secreto fiscal contraviene directamente el artículo 6o. Constitucional, reformado en el año 2007, al no considerarse a la par de los avances alcanzados en la materia.

El artículo 6o. de nuestra Constitución Política Mexicana, advierte en sus primeros párrafos lo siguiente:

Artículo 6o. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, 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.

Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad⁴.

De lo anterior, se desglosa que el acceso a la información pública gubernamental es un derecho fundamental garantizado por el Estado, que “toda” la información en posesión de cualquier autoridad es pública y que sólo podrá ser reservada de manera temporal por razones de interés público, prevaleciendo siempre el principio de máxima publicidad, lo cual no concuerda con el uso actual que las autoridades fiscales le dan a la noción de secreto fiscal, al utilizarlo como un medio arbitrario para negar información que no entra dentro de esa hipótesis, sin que exista un mecanismo o procedimiento para

⁴ En el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 2007, donde se hace la adición de un segundo párrafo con siete fracciones al artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el transitorio segundo, se estipula que: “La Federación, los Estados y el Distrito Federal, en sus respectivos ámbitos de competencia, deberán expedir las leyes en materia de acceso a la información pública y transparencia, o en su caso, realizar las modificaciones necesarias, a más tardar un año después de la entrada en vigor de este Decreto”.

evaluar cual información se reservaría de manera temporal, reservando la autoridad fiscal información de manera permanente.

Es entonces que, el tema del secreto fiscal ha sido una de las áreas donde los legisladores no han cumplido con las exigencias del artículo 6o. de la Carta Magna, provocando con ello incertidumbre y un velo de opacidad en las actuaciones de la autoridad hacendaria.

La llamada “reserva absoluta” aplicada a la información en posesión de las autoridades fiscales obstaculiza el derecho fundamental de acceso a la información, tampoco permite conocer si las autoridades hacendarias cumplen con los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez que debe regir en toda dependencia que administre recursos públicos⁵.

Es así que, en toda sociedad democrática, las autoridades fiscales deben presumir que toda la información en poder del gobierno debe de considerarse de carácter público y que únicamente podrá ser considerada como reservada en casos excepcionales por razones de interés público. Es entonces a todas luces que, en contravención con el artículo 6o. de la Constitución Política Mexicana, el artículo 69 del CFF establece una regla general de reservar toda la información en posesión de las autoridades fiscales, en la cual se admiten ciertas excepciones, es decir, que dicho artículo 69, del CFF, permite excepciones al derecho de acceso a la información pública en evidente violación al comentado artículo constitucional.

Basta con señalar acerca de la estrategia jurídica diseñada por Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A.C., para confirmar lo antes dicho⁶. Dicha asociación civil solicitó

⁵ El artículo 134 de nuestra Constitución Política Mexicana, en su primer párrafo, señala que “Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados”.

⁶ Se recomienda la lectura de la estrategia jurídica realizada por Fundar, Centro de Análisis e Investigación A.C., en relación con el amparo indirecto interpuesto en contra de la reserva de información por el llamado

al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la información relativa a los créditos fiscales cancelados de manera masiva en el año 2007, los cuales representan un monto total de 73 mil 960 millones de pesos. Dicha petición fue negada por el SAT, fundando su actuar en el multicitado artículo 69, del CFF. Ante esa respuesta, Fundar promueve un amparo indirecto ante el Poder Judicial de la Federación donde lo insta a declarar sobre el concepto del secreto fiscal, mismo que como se ha hecho referencia antes, data del año 1981, y el cual, según Fundar, se encuentra rebasado y no cumple con las exigencias del artículo 6o. Constitucional, ni con los avances que ha tenido la normatividad nacional e internacional en materia de transparencia y acceso a la información en la última década⁷.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en una sesión que comenzó el 9 de julio del 2012 y que se extendió al día siguiente, estudió el amparo 699/2011, cuyo proyecto de sentencia estaba a cargo de la ponencia del ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea⁸.

El ministro Zaldívar inauguró la sesión manifestando que el asunto que les competía era de una “enorme relevancia” para el país porque tiene que ver con los límites del secreto fiscal, la discrecionalidad de las autoridades fiscales y la transparencia tributaria. El proyecto del ministro Zaldívar orientó la discusión en torno a dos ejes principales: primero, se estudió la constitucionalidad de la reserva contenida en el artículo 69 del CFF, y segundo, se proponía discutir la legalidad y constitucionalidad del acto de aplicación, es decir, determinar si la información solicitada sobre los referidos créditos fiscales cancelados debía ser o no revelada por el SAT. Respecto del primer tema, que es el que nos interesa en el presente artículo, el proyecto del ministro Zaldívar reconoció que el

“secreto fiscal”, mismo que puede ser visto en su página web <<http://www.fundar.org.mx>> Consultado el 1 de mayo de 2013.

⁷ Avalos Capín, Jimena, “La culminación del caso opacidad en el SAT: una oportunidad desperdiciada”, [on line] en *El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea*, 12 de julio de 2012, <<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2021>> [consultado el 13 de marzo de 2013]

⁸ Se puede consultar la versión taquigráfica de dicha sesión del 9 de julio del 2012, en la siguiente liga <http://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/09072012PO.pdf> Consultado el 1 de mayo de 2013.

derecho a la información debe estar sometido a un régimen limitado de excepciones en el que la apertura de la información es la regla y la reserva es la excepción⁹. Dicho ministro, considera importante hacer una distinción sobre cual información deberá estar comprendida dentro de la reserva del artículo 69 del CFF y cual no. Un punto interesante que señalaba el ministro ponente era que, la expresión “reserva absoluta” comprendida en el anterior artículo, debe interpretarse en el sentido que sólo protege los datos personales de los contribuyentes y que sólo se vuelve absoluta cuando no ha sido superada por razones de interés público.

La interpretación del ministro Zaldívar es un avance ya que les indica a las autoridades tributarias que hay una manera correcta de considerar esta reserva (para datos personales, a menos de que pueda ser superada por las llamadas razones de interés público) y una manera incorrecta (cuando se usa de manera indiscriminada para negar información que no cabe dentro de esta hipótesis, como es la actual práctica sistemática del SAT)¹⁰.

A pesar de lo anterior, el balance final de esa discusión fue que todos los ministros de la SCJN, salvo tres de ellos, consideran que el artículo 69 del CFF y la expresión de “absoluta reserva” que ahí se contiene, puede ser aplicado de manera inconstitucional por las autoridades hacendarias o incluso sostienen que definitivamente contravienen el mandato constitucional (en este punto fueron coincidentes los ministros Cossío y Silva). Es así, aunque el Pleno confirmó la constitucionalidad del artículo 69 del CFF, quedó claro que ese artículo no puede ser interpretado como un paraguas genérico que permita al SAT negar toda la información que maneja sino que sólo puede ser aplicado para salvaguardar los datos personales (de los cuales sólo gozan las personas físicas)¹¹, datos personales que

⁹ Avalos Capín, Jimena, *op. cit.*, nota 7

¹⁰ *Idem*

¹¹ *Idem*

ya son protegidos de manera adecuada por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental que además es especial en la materia¹².

Es preciso comentar que dicho litigio estratégico sembró la semilla de la incertidumbre, lo que nos hizo razonar acerca de la pertinencia de contar con una figura como la del secreto fiscal, lo que sin duda ha traído como consecuencia una mayor profundidad en el tema y una materia de estudio¹³.

II. El principio constitucional de transparencia tributaria y el derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental

Para dejar precisado el punto anterior, es pertinente hablar acerca de los alcances del principio constitucional de transparencia tributaria y del derecho fundamental de acceso a la información pública gubernamental, para dejar mejor robustecido nuestros argumentos antes expuestos.

Primeramente, comencemos señalando la diferencia entre transparencia¹⁴ y el derecho de acceso a la información. En este punto, resalta que el derecho a la información y al acceso a la información son derechos fundamentales establecidos en la

¹² La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, vigente a partir del 12 de junio de 2002, en su Título I, Capítulo IV, regula la protección de datos personales.

¹³ Se recomienda la lectura del artículo “El ‘secreto fiscal’ en la SCJN: ¿ganará el interés público o vencerá la opacidad?”, disponible en <http://fundar.org.mx/mexico/?p=7340>.

¹⁴ Luis Omar Fernández, en su artículo “Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico”, (2003) citando a Fritz Neumark, nos da un concepto de transparencia: “El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”, dicho artículo es visible en la siguiente liga, consultada el 30 de abril de 2013, <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>

Constitución¹⁵, mientras que a la transparencia se le ha relacionado con el tema de la administración pública. Podemos decir que la transparencia es una obligación del Estado que cumple a través, ya sea, de políticas de información, comunicación, difusión, de testigos sociales, de reuniones abiertas, entre otras, mientras que el derecho de acceso a la información es un derecho de los ciudadanos a exigir *transparencia* a sus gobernantes con información de interés público¹⁶. Al ser el derecho de acceso a la información pública un derecho fundamental, se convierte en un instrumento jurisdiccional con que cuentan los gobernados para hacer efectivo su derecho de estar enterados sobre la información y datos emanados de las gestiones tributarias, ya que ésta corre a cargo de la Administración Pública Federal y por ello, es meramente pública¹⁷.

Por lo que hace a la transparencia, esta vendría a ser el instrumento no jurisdiccional¹⁸ que el contribuyente tiene frente a la administración federal.

Los puntos relevantes de la transparencia tributaria serían los siguientes: primero, la obligación que tiene la autoridad hacendaria de brindar asistencia e información al contribuyente sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales¹⁹; y segundo, la obligación de la autoridad fiscal de informar a los contribuyentes sobre las normas y criterios bajo los cuales se rige el sistema fiscal mexicano. Por lo que hace al derecho de acceso a la información incluye dos cuestiones: la primera, el acceso a la información de las acciones y gestiones de la administración tributaria, incluida la información que detentan los contribuyentes, así como el orden jurídico, reglas y criterios, y su origen

¹⁵ Véase nota 1.

¹⁶ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal, desafíos en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, UNAM, 2010, página 4.

¹⁷ Dicho derecho puede ser ejercido a través del Juicio de Amparo.

¹⁸ *Idem*

¹⁹ La Ley Federal de Derechos del Contribuyente, vigente a partir del 23 de julio de 2005, en sus artículos 2o., fracción I y 5o., señala que las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal.

político, y segundo, las restricciones al derecho de acceso a la información, como la reserva de la información o el secreto fiscal, pues no estamos ante un derecho de acceso a la información absoluto²⁰.

Es así entonces que, la transparencia se le puede considerar como un concepto de gobierno, que implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamiento, entre el gobierno y los ciudadanos, pero estrechamente vinculado con el derecho fundamental de las personas de acceder a la información que sea considerada de interés público, como en el caso que nos ocupa, ya que si no se regula debidamente el alcance del término “secreto fiscal” otorgaría libertades desmedidas a la autoridad fiscal, dejando en estado de indefensión a los gobernados, propiciando funcionarios corruptos o actos que no estén dentro del interés público, libres de actuar en secreto, alejándose de las razones para los cuales fueron contratados. Dejar exactamente bien limitado el alcance del concepto “secreto fiscal” permite aumentar el bienestar social, el ánimo del contribuyente a participar y cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que redundará en más y mejores ingresos que permitan sufragar las necesidades del Estado.

Conclusión

Como una breve conclusión a este artículo, debemos hacer hincapié en que no buscamos la eliminación del concepto de secreto fiscal, sino que la intención que se busca es acotarla en aras que se adecue a los avances que el Estado Mexicano ha logrado en materia de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas. Que el secreto fiscal regulado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, sea armonizado con el derecho de acceso a la información, la protección de datos personales y la transparencia tributaria.

²⁰ Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, op. cit., nota 10, p. 7

Finalmente, como propuestas al tema que nos concierne, exponemos las siguientes:

Primera. Se haga un análisis acerca de los casos de excepción a la reserva absoluta en materia fiscal, justificando los supuestos donde dicha reserva debe existir, aplicando siempre los principios de proporcionalidad y ponderación que requiera el balance de los derechos en conflicto.

Segunda. Lograr una apropiada armonización entre las distintas normas tributarias, no sólo haciendo referencia al Código Fiscal de la Federación, sino también de aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, con la garantía constitucional del derecho a la información pública y la protección de los datos personales, respetando el deber de transparentar sus acciones que tiene el gobierno mexicano.

Tercera. Se sugiere una reforma al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación en cuanto al concepto del secreto fiscal, donde este precepto debe tener como primicia fundamental, la protección de los datos de las personas físicas y morales, pero eliminando el principio de la reserva absoluta, ya que no concuerda con los parámetros actuales de transparencia y acceso a la información.

Bibliografía

1. Bibliográficas:

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal*, México, Iure, 2003.

DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 2006.

GARZA, Sergio Francisco De la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2010.

LÓPEZ AYLLÓN, Sergio, *“El acceso a la información como un derecho fundamental: la reforma al artículo 6º de la Constitución Mexicana”*, Cuadernos de Transparencia, IFAI, México, 2009.

LUNA PLA, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal, desafíos en México*, México, Instituto de Investigaciones

Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.

PÉREZ JOHNSTON, Raúl, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concordada con tratados internacionales en materia de derechos humanos y con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, México, Editorial Porrúa-Centro de Investigación e Informática Jurídica, Escuela Libre de Derecho, 2012.

2. Jurídicas:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2013.

Código Fiscal de la Federación.

3. Electrónicas:

AVALOS CAPÍN, Jimena, “La culminación del caso opacidad en el SAT: una oportunidad desperdiciada”, [on line] en *El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea*, 12 de julio de 2012, <<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2021>> [consultado el 13 de marzo de 2013]

AVALOS CAPÍN, Jimena, “¿Qué se oculta realmente detrás del `secreto fiscal`?”, [on line] en *El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea*, 10 de marzo de 2011, <<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=1048>> [consultado el 13 de marzo de 2013]

AVALOS CAPÍN, Jimena, “En contra del SAT y el secreto fiscal: la sentencia de primera instancia”, [on line] en *El juego de la Suprema Corte, blog de la revista Nexos en línea*, 25 de abril de 2011, <<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=1186>> [consultado el 13 de marzo de 2013]

AVALOS CAPÍN, Jimena, “¿Qué esconde el SAT?”, [on line] en *El Universal-Blogs*, 16 de febrero de 2011, <http://blogs.eluniversal.com.mx/weblogs_detalle.php?p_fecha=2011-02-16&p_id_blog=146&p_id_tema=13317> [consultado el 13 de marzo de 2013]

CASTILLA, Margarita, “Créditos fiscales: un asunto de interés público”, [on line] en *El Universal-Blogs*, 28 de junio de 2012, <http://blogs.eluniversal.com.mx/weblogs_detalle16608.html> [consultado el 13 de marzo de 2013]

FERNÁNDEZ, Luis Omar, “*Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico*”, [on line] disponible en <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>, [consultado el 30 de abril de 2013]

LUNA PLA, Issa y Ríos Granados, Gabriela, “El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México”, [on line] en *Derecho Comparado de la Información*, julio-diciembre de 2010, <<http://www.revistas.unam.mx/index.php/dci/article/view/28004>> [consultado el 30 de abril de 2013]