

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

QUEJOSO: JOSÉ BUGARÍN LOZANO Y OTROS

MINISTRO PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: ARTURO BÁRCENA ZUBIETA

S Í N T E S I S

I. TEMA

La inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación por ser violatorio del derecho a la prueba al prohibir a las autoridades tributarias que se remita a los jueces información de contribuyentes en procesos que no sean penales o de pensiones alimenticias.

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. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.
[...].

II. ANTECEDENTES

El ocho de agosto de dos mil nueve, se condenó a los hoy quejosos a la entrega de un inmueble objeto de un contrato de compraventa, siendo absueltos por el pago de daños. En dicha resolución se estableció que la prueba documental pública a cargo de la Administración Regional de Recaudación no era suficiente para probar las pretensiones de los demandados porque la autoridad fiscal sólo podía dar la información solicitada al contribuyente, que en este caso era la parte actora. En contra de la sentencia definitiva, los demandados interpusieron recurso de apelación.

La Sala confirmó la sentencia recurrida. En contra de la sentencia de segunda instancia, los demandados interpusieron juicio de amparo directo. En su demanda los quejosos plantearon, principalmente, tres conceptos de violación: **(i)** violaciones a los principios de congruencia y exhaustividad, así como una indebida valoración de las pruebas; **(ii)** la inconstitucionalidad del artículo 353 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco al impedir una real garantía de

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

audiencia y defensa;¹ (iii) la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación al ser violatorio del derecho a la prueba porque prohíbe el envío de información fiscal a los tribunales civiles por parte de las autoridades hacendaria.

En la sentencia de amparo directo 374/2010 el Tribunal Colegiado determinó que el concepto de violación referente al principio de congruencia fue fundado, sin embargo, los conceptos de violación que sostenían la inconstitucionalidad de los artículos 353 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco y artículo 69 del Código Fiscal de la Federación fueron infundados.

Finalmente, en fecha veinticinco de octubre de dos mil diez, los quejosos interpusieron el presente recurso de revisión 2655/2010 en contra de la sentencia del Tribunal Colegiado. Es importante mencionar que en fecha catorce de octubre de dos mil diez la Novena Sala del Supremo Tribunal de Justicia en el estado de Jalisco emitió sentencia en cumplimiento a la ejecutoria de amparo, a pesar de que ésta aún no había quedado firme al estar por resolverse el presente recurso de revisión.

III. PROPUESTA DEL PROYECTO

El proyecto propone el análisis de los siguientes temas:

1. El secreto fiscal en la legislación mexicana

En una primera aproximación a partir de la literalidad del artículo 69 del Código Fiscal, podría decirse que el secreto fiscal se refiere a la obligación a cargo de las autoridades tributarias de guardar reserva absoluta en relación con *toda* la información suministrada por los contribuyentes o captada por ellas en uso de sus facultades de comprobación. Con todo, esta definición no considera el efecto irradiador de los derechos fundamentales, particularmente del derecho de acceso a la información pública, en la determinación de la información de los contribuyentes que las autoridades tributarias no deben revelar.

Determinar si la información solicitada por un particular está protegida por el secreto fiscal es un asunto que puede dar lugar a disputas interpretativas. Con todo, esta Primera Sala estima que el carácter reservado de la información es un tema que únicamente surge en relación con los ciudadanos que ejercen el derecho fundamental de acceso a la información pública ante las autoridades tributarias. Esto significa que las reservas reguladas en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental *no operan en relación con las solicitudes de información fiscal de los contribuyentes hechas por otras autoridades* en términos de alguna de las excepciones al secreto fiscal previstas en el propio artículo 69 del Código Fiscal.

Desde su redacción inicial, el artículo 69 del Código Fiscal estableció una reserva absoluta en relación con la información suministrada por el contribuyente o captada por la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación. Sin embargo, en varios momentos históricos el legislador ha llevado a cabo una ponderación y ha determinado que prevalecieran determinados principios sobre aquellos que justifican la prohibición general de revelar la información fiscal de los contribuyentes.

En el caso que nos ocupa, el legislador estimó en su momento que los bienes que están en juego en los procesos penales y de pensiones alimenticias en el ámbito familiar *tienen mayor peso* que los principios de orden público que subyacen al deber de sigilo de las autoridades fiscales. En consecuencia, encontró justificado establecer dicha excepción.

Lo que se controvierte en este caso no son los alcances de la obligación de guardar sigilo a cargo de las autoridades tributarias, sino la constitucionalidad de una de sus excepciones: aquella que limita el acceso a la información fiscal de los contribuyentes en poder de las autoridades tributarias a través de instancias judiciales a las materias penal y de alimentos.

¹ Artículo 353. [...]

Una vez aceptado el cargo por el perito designado por el juez, se dictará auto en el que se le discernirá el mismo y se requerirá al oferente de la prueba para que dentro de los tres días siguientes, deposite los honorarios de dicho perito, salvo el caso previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial, mismos que se fijarán de acuerdo con la Ley que establece la Remuneración para los Auxiliares de Administración de Justicia, o en su defecto, atendiendo a las reglas que para su tasación fijan las leyes. En todo caso el importe de los honorarios, se entregará al perito, hasta después de que rinda su dictamen.

El solo incumplimiento de la parte oferente de la prueba pericial, de la obligación establecida en el párrafo anterior, será motivo suficiente para que se le tenga por perdido su derecho para desahogar dicha prueba, con o sin petición de la contraria.

2. Proporcionalidad de la medida legislativa

Se aplica el principio de proporcionalidad en sentido amplio para examinar la constitucionalidad de la excepción al secreto fiscal.

Al respecto, se hace el análisis de dos cuestiones:

- 1) Determinar el *derecho a la prueba* afectado con la intervención legislativa.

Un criterio reiterado del Pleno de esta Suprema Corte es sostener que entre las formalidades necesarias para garantizar la defensa adecuada ante un acto de privación se encuentra *la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas*. Así, el derecho a la prueba es una *vertiente o especificación* del debido proceso o garantía de audiencia.

- 2) Identificar el fin o los fines que se *promueven* con la medida legislativa impugnada.

Conforme a una interpretación funcional y teleológica puede concluirse que el principio constitucional de segundo nivel que justifica esta excepción al secreto fiscal es la protección del interés público. El legislador consideró que sólo cuando estén en juego en un proceso bienes o principios de extrema relevancia, las autoridades hacendarias pueden entregar a los jueces información fiscal de los contribuyentes.

En este orden de ideas, la Primera Sala considera que esta finalidad es legítima desde el punto de vista constitucional, lo que únicamente quiere decir que es una finalidad *constitucionalmente posible*, toda vez que no se aprecia que entre en pugna con ninguna disposición constitucional.

El test de proporcionalidad se cerifica con el análisis de tres elementos:

- a) la *idoneidad* de la medida. Se determina que es idónea por ser causalmente adecuada para alcanzar la finalidad perseguida;
- b) la *necesidad* de la medida. Se determina que es necesaria en virtud de que no existe otra igualmente idónea que afecte en menor medida al derecho intervenido;
- c) *proporcionalidad en sentido estricto*. Se da a partir de una *comparación* entre la intervención en el derecho fundamental con la realización del fin perseguido con la medida: interés público vs derecho a prueba.

3. Proporcionalidad en sentido estricto

El principio constitucional del *derecho a la prueba* tiene mayor peso en abstracto y en concreto que la protección del interés público.

El *mayor peso abstracto* se justifica porque se trata de un derecho fundamental.

El *mayor peso concreto* del principio se encuentra sustentado en la alta intensidad de la intervención en el derecho fundamental a la prueba. La gravedad en la intensidad de la intervención en el derecho a la prueba se aprecia en que ésta afecta una posición iusfundamental que es una *condición necesaria* del debido proceso o garantía de audiencia; mientras que considerar que sólo está justificado levantar el secreto fiscal en procesos judiciales donde estén en juego principios o bienes de gran relevancia no constituye una condición ni necesaria ni suficiente para la protección del interés público. Lo que significa que la intensidad en la realización del principio constitucional de segundo orden es muy leve.

De acuerdo con lo anterior, debe concluirse que en este caso concreto las ventajas que se obtienen con la consecución del fin de la medida legislativa no superan en importancia a los sacrificios que ésta impone a los titulares del

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

derecho a la prueba. La medida enjuiciada es *desproporcionada* y debe prevalecer sobre ella el derecho a la prueba que tienen todas las personas que participan como partes en un proceso.

En consecuencia, la Primera Sala estima **fundado** el concepto de violación planteado por los quejosos. La porción normativa del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación que permite a las autoridades hacendarias entregar información fiscal de los contribuyentes únicamente en los casos en los que ésta es solicitada a través de autoridades judiciales que conocen de procesos penales y de pensiones alimenticias es inconstitucional por violar el derecho a la prueba.

4. Inconstitucionalidad de la medida impugnada

El artículo 69 contiene una regla general y varias a excepciones.

Así, una vez hecha la declaración de inconstitucionalidad, debe entenderse que esta excepción al secreto fiscal consiste simplemente en que “la reserva no comprenderá los casos en que deban suministrarse datos a las autoridades judiciales”.

Se deja **insubsistente la resolución combatida** en el presente juicio de garantías y en su lugar se **debe dictar una nueva resolución** en la que considere que la disposición invocada por la autoridad fiscal para negarse a entregar la información solicitada por los quejosos es inconstitucional en la porción normativa antes identificada.

IV. PUNTOS RESOLUTIVOS

PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La justicia de la unión ampara y protege a José Bugarín Lozano y Toribio Bugarín Lozano para los efectos precisados en el considerando sexto de la presente ejecutoria.

VII. TESIS CITADAS

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. SU MATERIA SUBSISTE SI ANTES DE QUE LA SENTENCIA RECURRIBLE CAUSE EJECUTORIA, LA AUTORIDAD RESPONSABLE DEJA INSUBSISTENTE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA EN EL JUICIO DE ORIGEN Y DICTA UNA NUEVA”

“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE REPRODUCEN CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA.”

“DERECHOS FUNDAMENTALES. SU VIGENCIA EN LAS RELACIONES ENTRE PARTICULARES.”

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”

“AUDIENCIA. GARANTÍA DE. PARA QUE SE RESPETE EN LOS PROCEDIMIENTOS PRIVATIVOS DE DERECHOS, LA OPORTUNIDAD DE PRESENTAR PRUEBAS Y ALEGATOS DEBE SER NO SÓLO FORMAL SINO MATERIAL ”

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
2655/2010
QUEJOSO: JOSÉ BUGARÍN LOZANO Y
OTRO.**

**MINISTRO PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: ARTURO BÁRCENA ZUBIETA**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **treinta de noviembre de dos mil once.**

Vo. Bo. Ministro:

V I S T O S los autos para resolver el amparo directo en revisión número 2655/2010 interpuesto en contra de la sentencia dictada en el juicio de amparo directo número 374/2010 por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito;

R E S U L T A N D O:

Cotejó:

PRIMERO. Javier Corona Anzures, en su calidad de representante legal de la empresa Promociones Inmobiliarias Hércules Sociedad Anónima de Capital Variable, demandó en vía ordinaria civil a José Bugarín Lozano y Toribio Bugarín Lozano la entrega física de un inmueble objeto de un contrato de

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

compraventa previamente celebrado por las partes. El Juez Sexto de lo Mercantil antes Décimo Cuarto en Materia Civil con residencia en Tlaquepaque, Jalisco, radicó la demanda con el número 1635/96. En el momento procesal oportuno, el demandado Toribio Bugarín Lozano opuso las excepciones y defensas que estimó pertinentes y demandó en la vía reconvenzional la nulidad de la compraventa con el argumento de que se trataba de un acto jurídico simulado.

En fecha treinta y uno de octubre de dos mil tres, el Juez dictó sentencia en la cual condenó al demandado a la entrega del inmueble y lo absolvió del pago de daños. Inconforme, Toribio Bugarín Lozano interpuso recurso de apelación. La Séptima Sala del Tribunal Superior de Jalisco determinó modificar la sentencia recurrida. El primero de abril de dos mil cuatro, el demandado promovió juicio de amparo directo.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito otorgó el amparo para el efecto de que se dejara insubsistente la sentencia de la Sala y se dictara una nueva en donde se absolviera al demandado del pago de daños y perjuicios. El veintidós de septiembre de dos mil cuatro, la Sala responsable dictó sentencia en cumplimiento de la ejecutoria de amparo en la que absolvió al demandado del pago de daños y perjuicios y volvió a confirmar la sentencia del Juez en los demás aspectos.

El tres de diciembre de dos mil cuatro, José Bugarín Lozano, el otro demandado en el juicio natural, promovió juicio de amparo

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

indirecto argumentando la violación a su garantía de audiencia porque no se le había emplazado de manera correcta. El once de abril de dos mil cinco, el Juez Tercero de Distrito en Materia Civil en el estado de Jalisco sobreseyó el juicio con el argumento de que era notoriamente improcedente por haber sido presentada la demanda fuera de término. Inconforme, el demandado interpuso recurso de revisión. El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito otorgó el amparo y protección de la justicia para el efecto de que se repusiera todo el procedimiento, toda vez que una de las partes demandadas efectivamente no había sido debidamente emplazada en el juicio ordinario.

SEGUNDO. Por escrito de veinticinco de septiembre de dos mil ocho, José Bugarín Lozano, el demandado que fue indebidamente emplazado, contestó la demanda interpuesta por el representante legal de Promociones Inmobiliarias Hércules Sociedad Anónima de Capital Variable. En el mismo acto reconvino a la actora.

Por auto de veinticinco de mayo de dos mil ocho, el Juez Sexto de lo Mercantil acordó la solicitud respectiva y apercibió a los demandados para que nombraran a un representante común al advertir que ambas partes opusieron las mismas excepciones y defensas. Como los demandados no cumplieron con la prevención realizada, el Juez nombró como representante común a José Bugarín Lozano.

Con la finalidad de acreditar las excepciones y los hechos constitutivos de su reconvención, mediante escrito de veinte de

febrero de dos mil siete, los demandados ofrecieron entre otras pruebas las documentales públicas consistentes en informes a cargo de la Administración Regional de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria con domicilio en Zapopan, Jalisco, donde tendría que contestarse lo siguiente: **(i)** si la Sociedad Promociones Inmobiliarias Hércules Sociedad Anónima de Capital Variable se encuentra o no inscrita al padrón fiscal; **(ii)** si esta empresa ha hecho o no declaraciones anuales; y **(iii)** si ha cubierto o no el impuesto sobre el activo a las empresas. Por otra parte, también se ofrecieron otras pruebas documentales públicas en poder de la autoridad fiscal: **(iv)** las declaraciones anuales de impuestos correspondientes a los ejercicios fiscales de 1998 a 2006.

Por auto de fecha primero de junio de dos mil siete, el Juez admitió las pruebas documentales públicas y solicitó a la autoridad fiscal el informe y las declaraciones correspondientes sobre la información fiscal de la actora. En respuesta a esa solicitud, el titular de la Administración Regional de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria informó que se encontraba imposibilitado para proporcionar esa información con fundamento en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. En consecuencia, mediante auto de dieciséis de agosto de dos mil siete, el Juez declaró desierta la prueba con apoyo en el artículo 283 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco.²

² **Artículo 283.** Para conocer la verdad sobre los puntos controvertidos, puede el juzgador valerse de cualquiera persona, sea parte o tercero, o de cualquiera cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitación que la de que las pruebas no estén prohibidas por la ley, ni sean contrarias a la moral.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

Inconformes con el auto emitido por el Juez, los demandados interpusieron recurso de apelación, en donde se argumentó por primera vez la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación por ser violatorio del derecho a la prueba. El siete de enero de dos mil ocho, la Sala que conoció del recurso de apelación dictó sentencia confirmando el auto recurrido al encontrarse imposibilitada para pronunciarse sobre la constitucionalidad del precepto impugnado.

Concluidas las etapas procesales correspondientes, el Juez dictó sentencia definitiva el doce de agosto de dos mil nueve. En dicha resolución se estableció que la prueba documental pública a cargo de la Administración Regional de Recaudación no era suficiente para probar las pretensiones de los demandados porque la autoridad fiscal sólo podía dar la información solicitada al contribuyente, que en este caso era la parte actora. En contra de la sentencia definitiva, los demandados interpusieron recurso de apelación argumentando, entre otras cosas, que la prueba documental pública no se debió haber declarado desierta si ya se había admitido. Adicionalmente, también se planteó la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

La Sala confirmó la sentencia recurrida. En contra de la sentencia de segunda instancia, los demandados interpusieron juicio de amparo directo. En su demanda los quejosos plantearon de nueva cuenta, entre otras cosas, la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito resolvió otorgar el

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

amparo para los efectos de que la Sala responsable estudiara de manera exhaustiva todos y cada uno de los agravios planteados en el recurso de apelación y que emitiera una nueva sentencia en la que resolviera lo que a derecho correspondiera con libertad de jurisdicción

Finalmente, en fecha veinticinco de octubre de dos mil diez, los quejosos interpusieron el presente recurso de revisión en contra de la sentencia del Tribunal Colegiado. Es importante mencionar que en fecha catorce de octubre de dos mil diez la Novena Sala del Supremo Tribunal de Justicia en el estado de Jalisco emitió sentencia en cumplimiento a la ejecutoria de amparo, a pesar de que ésta aún no había quedado firme al estar por resolverse el presente recurso de revisión.

TERCERO. Mediante oficio de fecha veintiséis de octubre de dos mil diez, el Tribunal Colegiado ordenó remitir a esta Suprema Corte de Justicia los autos relativos al juicio de amparo 374/2010, así como el presente recurso de revisión. Recibidos los autos en este Alto Tribunal, el Presidente admitió el recurso de revisión y lo registró con el número 2655/2010. Asimismo, declaró que el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación no es competente para conocer del recurso de revisión por lo que ordenó se remitieran los autos a la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia. Mediante acuerdo de fecha cinco de enero de dos mil once, el Presidente de la Primera Sala Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea tuvo por recibidos los autos de amparo directo en revisión 2655/2010 y por razón del turno resolvió

designarse como ponente del asunto para formular el proyecto respectivo.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, conforme a lo dispuesto en los artículos 107 fracción IX de la Constitución; 84 fracción II de la Ley de Amparo; 21 fracción III inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Segundo párrafo segundo y Cuarto del Acuerdo Plenario 5/2001, toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada por un Tribunal Colegiado en un juicio de amparo directo.

SEGUNDO. El recurso de revisión hecho valer por los quejosos fue interpuesto en tiempo y forma de conformidad con el artículo 86 de la Ley de Amparo. De las constancias de autos se advierte que la sentencia de amparo fue notificada por lista el día viernes ocho de octubre de dos mil diez, surtiendo efectos el día lunes once siguiente, por lo que el plazo de diez días que señala el artículo referido corrió del miércoles trece de octubre de dos mil diez al martes veintiséis de octubre de dos mil diez, descontándose los días doce, dieciséis, diecisiete, veintitrés y veinticuatro de octubre de dos mil diez por ser inhábiles de conformidad con el artículo 23 de la Ley de Amparo. Si el recurso

de revisión fue presentado ante el Tribunal Colegiado el veinticinco de octubre de dos mil diez, es evidente que se interpuso oportunamente.

TERCERO. En este considerando se resumen los conceptos de violación, las consideraciones del Tribunal Colegiado realizadas en la sentencia de amparo y los agravios esgrimidos por el recurrente.

I. Conceptos de violación

En la demanda de amparo, los quejos plantean los siguientes argumentos:

- (1) Por un lado, esgrimen los siguientes argumentos de legalidad: (i) varias violaciones a los principios de congruencia y exhaustividad; y (ii) la Sala responsable realizó una indebida valoración de las pruebas.

- (2) El artículo 353 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco es violatorio del artículo 14 constitucional porque no permite que la persona pueda tener una real garantía de audiencia y defensa.³ De acuerdo con dicho

³ **Artículo 353.** La parte que promueva la prueba pericial, deberá designar al perito en el mismo escrito que la proponga, recabando la firma de aceptación y protesta del cargo conferido en los términos de ley; la contraria del oferente podrá anunciar la designación de su perito; el perito designado por el juez debe tener aceptado el cargo en forma previa al desahogo de la pericial.

Promovida la prueba pericial, el juzgador calificará el cuestionario y aprobará sólo las cuestiones que se ajusten a lo dispuesto respecto de los mismos en este capítulo.

Admitida la prueba pericial el juez señalará día y hora para el desahogo de la misma y nombrará el o los peritos que estime convenientes para que lo auxilien y orienten con sus opiniones de técnicos en alguna especialidad, en la apreciación de las circunstancias de los hechos, o de los hechos mismos señalados por el oferente de la prueba.

Una vez aceptado el cargo por el perito designado por el juez, se dictará auto en el que se le discernirá el mismo y se requerirá al oferente de la prueba para que dentro de los tres días siguientes, deposite los honorarios de dicho perito, salvo el caso previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial,

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

precepto, el término para exhibir los honorarios del perito nombrado por el juez debe contarse a partir del auto en que se discierna el cargo, aun y cuando el referido auto no haya sido notificado a las partes. La inconstitucionalidad radica en que el término comienza a correr a pesar de que el obligado a depositar los honorarios no haya tenido conocimiento del contenido del auto en que se discierna el cargo a los peritos auxiliares.

- (3) El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del derecho a la prueba previsto dentro del artículo 14 constitucional porque prohíbe el envío de información fiscal a los tribunales civiles por parte de las autoridades hacendarias. Al ser la prueba un derecho con el que cuentan todos los litigantes, consistente en la utilización de todos los medios probatorios necesarios para formar la convicción del órgano jurisdiccional acerca de lo discutido en el proceso, es un derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado. Por otra parte, cabe mencionar que el contribuyente cuya información fiscal se solicitó a la autoridad tributaria no tuvo objeción en que se admitiera la prueba que contenía dicha información. En este sentido, resulta evidente que no debe existir razón por la cual se proteja la información fiscal solicitada.

mismos que se fijarán de acuerdo con la Ley que establece la Remuneración para los Auxiliares de Administración de Justicia, o en su defecto, atendiendo a las reglas que para su tasación fijen las leyes. En todo caso el importe de los honorarios, se entregará al perito, hasta después de que rinda su dictamen.

El solo incumplimiento de la parte oferente de la prueba pericial, de la obligación establecida en el párrafo anterior, será motivo suficiente para que se le tenga por perdido su derecho para desahogar dicha prueba, con o sin petición de la contraria.

II. Sentencia de amparo directo

El Tribunal Colegiado expresó las siguientes consideraciones en su sentencia:

(1) Resulta **fundado** el concepto de violación por medio del cual la quejosa señala que la Sala responsable no respondió contundentemente el argumento que sostenía que sí fue atacado el proveído de ocho de agosto de dos mil siete por medio del cual se confirmó que el quejoso había perdido su derecho a desahogar la prueba de inspección ocular y la prueba como pericial. En virtud de que efectivamente la Sala no otorgó una respuesta contundente al mencionado planteamiento, se produjo una afectación al principio de congruencia que toda resolución judicial debe respetar. En tales condiciones, procede conceder el amparo para el efecto de que la Sala responsable deje insubsistente la sentencia reclamada, debiendo emitir otra en la que, sin incurrir en la violación resaltada, resuelva lo que en derecho proceda.

(2) El concepto de violación que sostiene la inconstitucionalidad del artículo 353 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco es **infundado**. Del contenido del precepto legal en comento se aprecia que en nada atenta contra las garantías de audiencia y defensa contempladas en los artículos 14 y 16 constitucionales. El precepto impugnado permite el ofrecimiento de la prueba pericial y regula lo atinente a su desahogo. Además, otorga

un plazo para que se pueda satisfacer el requisito de la exhibición de los honorarios de los peritos. De ahí que el precepto legal señalado sea constitucional.

- (3) El concepto de violación que señala que el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional es **infundado**. En primer lugar, porque no coarta de manera generalizada el derecho a la información que puedan proporcionar las autoridades hacendarias, sino que la permite en determinados casos, en pos de salvaguardar la privacidad a que tiene derecho el contribuyente, así que el asunto de que se trata no encuadra en tales hipótesis, razón por la cual no podía exigírsele a la autoridad fiscal que pasara por encima de la ley a la cual debe sujetar su actuación.

III. Recurso de revisión

En síntesis, los quejosos plantean dos argumentos en su recurso de revisión:

- (1) El artículo 353 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco es inconstitucional. Aunque el precepto permite el ofrecimiento de la prueba pericial y regula lo atinente a su desahogo, contiene una disposición arbitraria al hacer posible que los términos para exhibir los honorarios del perito nombrado por el juez se cuenten a partir del auto en que discierna el cargo, aun y cuando el referido auto no haya sido notificado a las partes. Por lo tanto, resulta violatorio de las garantías de audiencia y

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

defensa contempladas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

- (2) La resolución del Tribunal Colegiado en relación al planteamiento de constitucionalidad respecto del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación atenta contra el principio de congruencia. En la demanda de amparo no se argumentó que el precepto legal coarte de manera generalizada el derecho a la información, sino que se sostuvo que viola el artículo 14 constitucional al prohibir que se remita información de contribuyentes a los tribunales civiles privando el derecho a la prueba. Este derecho consiste en la utilización que puede hacer cualquier persona de todos los medios probatorios necesarios para formar la convicción del órgano jurisdiccional acerca del aspecto discutido en un proceso. El derecho a la prueba es un derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado. Dentro de las consideraciones en las que se basó el Tribunal Colegiado para declarar infundado el argumento sobre la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal no realizó el estudio de lo que realmente se planteó.

CUARTO. A continuación se analiza si en este caso concreto se cumplen con los requisitos de procedencia del recurso de revisión en amparo directo a los que se refieren el artículo 107 fracción IX de la Constitución y el punto primero del Acuerdo General Plenario 5/1999. Para la procedencia de este

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

recurso tiene que actualizarse cualquiera de los supuestos previstos en el inciso **(a)** y cumplirse adicionalmente con los requisitos a los que se refiere el inciso **(b)**.

- (a)** En la sentencia recurrida debe subsistir alguno de los problemas de constitucionalidad que a continuación se señalan: **(i)** pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento; **(ii)** interpretación directa de un precepto constitucional; o **(iii)** haber omitido el estudio de cualquiera de las dos opciones anteriores cuando éstas fueron planteadas en la demanda de amparo.

- (b)** El problema de constitucionalidad debe entrañar la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia a juicio de la Sala respectiva. Al respecto, el Acuerdo General Plenario 5/1999 señala que *no se actualizan* los requisitos de importancia y trascendencia en los siguientes supuestos: **(i)** cuando exista jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad planteado; o **(ii)** cuando no se hayan expresado agravios o éstos resulten ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes y no haya que suplir la deficiencia de la queja.

Esta Primera Sala considera que el presente recurso es procedente. Efectivamente, el argumento **(2)** del apartado III del considerando tercero cumple con los requisitos de procedencia del recurso de revisión previstos en la fracción IX del artículo 107 de la Constitución y el punto primero del Acuerdo General Plenario 5/1999.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

Si bien el Tribunal Colegiado dio respuesta al concepto de violación, lo hizo sosteniendo que no se vulneraba el derecho a la información de los quejosos. En consecuencia, subsiste el problema de constitucionalidad planteado en la demanda de amparo porque el Tribunal Colegiado de Circuito no se pronunció sobre el argumento efectivamente alegado: la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación por contravenir el derecho a la prueba previsto en el artículo 14 constitucional.

Por otro lado, el segundo requisito de procedencia también se considera satisfecho porque no existe jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre este tema. No es obstáculo para la procedencia del presente recurso de revisión el hecho de que la Novena Sala del Supremo Tribunal de Justicia del Estado de Jalisco haya dictado sentencia definitiva en cumplimiento a la ejecutoria de amparo directo 374/2010. El recurso de revisión interpuesto contra la sentencia que aborda la cuestión constitucional en el juicio no queda sin materia en tanto ésta no haya causado ejecutoria, pues la nueva resolución de la responsable no puede surtir efecto legal alguno ni modificar la situación jurídica atendiendo al cumplimiento de una sentencia de amparo aún no vinculante.⁴

⁴ En este sentido se pronunció esta Primera Sala en el amparo directo en revisión 1273/2010. En la misma línea, la Segunda Sala de esta Suprema Corte ha emitido la tesis aislada de rubro **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. SU MATERIA SUBSISTE SI ANTES DE QUE LA SENTENCIA RECURRIBLE CAUSE EJECUTORIA, LA AUTORIDAD RESPONSABLE DEJA INSUBSISTENTE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA EN EL JUICIO DE ORIGEN Y DICTA UNA NUEVA”** [Tesis aislada. Materia(s): Común. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI, Marzo de 2010. Tesis: 2a. XII/2010. Página: 1053].

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

Al encontrarse reunidos los requisitos para la procedencia del presente recurso de revisión en amparo directo, esta Primera Sala procede a realizar el estudio de fondo.

QUINTO. El argumento de los recurrentes sintetizado en el punto **(1)** del apartado III del considerando tercero resulta **inoperante**. Los quejosos se limitan a reproducir el planteamiento que se hizo en la demanda de amparo a modo de concepto de violación.⁵ Lo que significa que no se combaten las razones aducidas por el Tribunal Colegiado para desestimar el argumento de los quejosos, sino que simplemente se reiteran los mismos argumentos del amparo.

En cambio, es **fundado** el agravio identificado con el número **(2)** que señala que el Tribunal Colegiado no realizó el estudio del argumento efectivamente planteado sobre la inconstitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Si bien el Tribunal Colegiado responde a los quejosos sosteniendo la constitucionalidad del artículo 69, del análisis de la sentencia de amparo se desprende que llega a esa conclusión a partir del contraste de la disposición impugnada con el derecho de acceso a la información pública. Como se señaló anteriormente, los quejosos impugnaron la constitucionalidad del artículo 69 del Código Fiscal con el argumento de que este precepto es contrario al derecho a la prueba que poseen todos los litigantes. En consecuencia, esta Primera Sala debe pronunciarse sobre el argumento efectivamente planteado en la demanda de amparo.

⁵ Sirve de apoyo la tesis de jurisprudencia de esta Primera Sala titulada: "**AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE REPRODUCEN CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA.**" [Jurisprudencia Materia(s): Común Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Febrero de 2003 Tesis: 1a./J. 6/2003 Página: 43].

En la parte que aquí interesa, el numeral en cuestión establece 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. *Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. [...]. [énfasis añadido].*

La disposición impugnada regula la institución que en la doctrina especializada se conoce como “secreto fiscal”. Para dar contestación adecuadamente al concepto de violación y no caer en el error que cometió el Tribunal Colegiado al confrontar la medida legislativa con el derecho de acceso a la información pública, se estima pertinente realizar un estudio preliminar que clarifique las relaciones entre este derecho fundamental y el secreto fiscal. Una vez hecho esto, será más fácil apreciar qué aspecto concreto del secreto fiscal es cuestionado por los quejosos en su planteamiento de constitucionalidad.

I. El secreto fiscal en la legislación mexicana

En una primera aproximación a partir de la literalidad del artículo 69 del Código Fiscal, podría decirse que el secreto fiscal se refiere a la obligación a cargo de las autoridades tributarias de guardar reserva absoluta en relación con *toda* la información

suministrada por los contribuyentes o captada por ellas en uso de sus facultades de comprobación. Con todo, esta definición no considera el efecto irradiador de los derechos fundamentales,⁶ particularmente del derecho de acceso a la información pública, en la determinación de la información de los contribuyentes que las autoridades tributarias no deben revelar.

Esta situación tiene una explicación histórica. Cuando surge en la legislación tributaria,⁷ el secreto fiscal y la información fiscal de los contribuyentes en poder de las autoridades tributarias eran conceptos *coextensivos*: toda la información fiscal bajo resguardo de las autoridades tributarias estaba protegida por el secreto fiscal. No obstante, el desarrollo legislativo del derecho de acceso a la información que ha tenido lugar en años recientes ha provocado que la extensión de ambos conceptos ya no sea la misma: el secreto fiscal sólo incluye *una parte* de la información tributaria de los contribuyentes que poseen las autoridades hacendarias. En la actualidad, para determinar qué información está protegida resulta de particular relevancia interpretar el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación a la luz de las disposiciones legislativas que reglamentan el derecho de acceso a la información pública previsto en el artículo 6º constitucional.

De acuerdo con una interpretación sistemática de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública

⁶ Sobre la función objetiva de los derechos fundamentales, entendidos como mandatos cuyo contenido informa o permea todo el ordenamiento jurídico, resulta aplicable la tesis de rubro: **“DERECHOS FUNDAMENTALES. SU VIGENCIA EN LAS RELACIONES ENTRE PARTICULARES.”** [Primera Sala, Tesis aislada CLI/20011, aprobada el 6 de julio de 2011].

⁷ Más adelante se hace un recuento de los antecedentes legislativos más relevantes de la actual regulación del secreto fiscal.

Gubernamental,⁸ la información en poder de las autoridades estatales puede clasificarse en dos categorías: “información reservada” e “información desprotegida”. Aunque la ley no habla expresamente de información desprotegida, esta categoría encuentra justificación en un argumento *a contrario*: toda la información que la ley no considera reservada debe entenderse como información que no está protegida por ninguna obligación de sigilo. En esta línea, si bien es cierto que la fracción II del artículo 14 de la citada ley establece expresamente que el secreto fiscal es *información reservada*, el problema consiste en determinar qué tipo de información fiscal de los contribuyentes debe tener esta calificación. Al respecto, la propia ley utiliza dos estrategias para identificar la información reservada.

Por un lado, en el artículo 13 se determinó como criterio para establecer el carácter reservado de la información atender a los *efectos de su difusión*. Así, una información será reservada cuando pueda causar alguno de los estados de cosas que el legislador contempló.⁹ Con esta estrategia de identificación de la información reservada se otorga a las autoridades un margen de apreciación para evaluar si, en el caso concreto, la información puede llegar a producir esos efectos. Por otro lado, el legislador estipuló en el artículo 14 de la misma ley un criterio adicional que

⁸ Esta Ley fue publicada el 11 de junio del 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación.

⁹ **Artículo 13.** Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda:

- I. Comprometer la seguridad nacional, la seguridad pública o la defensa nacional;
- II. Menoscabar la conducción de las negociaciones o bien, de las relaciones internacionales, incluida aquella información que otros estados u organismos internacionales entreguen con carácter de confidencial al Estado Mexicano;
- III. Dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país;
- IV. Poner en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona, o
- V. Causar un serio perjuicio a las actividades de verificación del cumplimiento de las leyes, prevención o persecución de los delitos, la impartición de la justicia, la recaudación de las contribuciones, las operaciones de control migratorio, las estrategias procesales en procesos judiciales o administrativos mientras las resoluciones no causen estado.

justifica la reserva en función del *tipo de información*. Aquí no se da margen a que las autoridades decidan si la información debe reservarse, sino que se establece un catálogo cerrado de información que en principio debe considerarse reservada.¹⁰

En la mayoría de los supuestos antes descritos la justificación de la reserva obedece a *razones de interés público*. No obstante, también existen casos donde esa justificación se encuentra claramente en la protección de determinados derechos fundamentales, por ejemplo: cuando esa información ponga en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona (fracción IV del artículo 13); y cuando se trate de *información confidencial* que contenga datos personales que requieran el consentimiento de los individuos para su difusión, distribución o comercialización (artículo 18).

A la luz de las consideraciones anteriores, determinar si la información solicitada por un particular está protegida por el secreto fiscal es un asunto que puede dar lugar a disputas interpretativas. Con todo, esta Primera Sala estima que el carácter reservado de la información es un tema que únicamente

¹⁰ **Artículo 14.** También se considerará como información reservada:

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

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

III. Las averiguaciones previas;

IV. Los expedientes judiciales o de los procedimientos administrativos seguidos en forma de juicio en tanto no hayan causado estado;

V. Los procedimientos de responsabilidad de los servidores públicos, en tanto no se haya dictado la resolución administrativa o la jurisdiccional definitiva, o

VI. La que contenga las opiniones, recomendaciones o puntos de vista que formen parte del proceso deliberativo de los servidores públicos, hasta en tanto no sea adoptada la decisión definitiva, la cual deberá estar documentada.

Cuando concluya el periodo de reserva o las causas que hayan dado origen a la reserva de la información a que se refieren las fracciones III y IV de este Artículo, dicha información podrá ser pública, protegiendo la información confidencial que en ella se contenga.

No podrá invocarse el carácter de reservado cuando se trate de la investigación de violaciones graves de derechos fundamentales o delitos de lesa humanidad.

surge en relación con los ciudadanos que ejercen el derecho fundamental de acceso a la información pública ante las autoridades tributarias. Esto significa que las reservas reguladas en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental *no operan* en relación con las solicitudes de información fiscal de los contribuyentes hechas por *otras autoridades* en términos de alguna de las excepciones al secreto fiscal previstas en el propio artículo 69 del Código Fiscal. Como se muestra más adelante, las excepciones al secreto fiscal surgieron como las únicas vías legítimas para acceder a la información fiscal de los contribuyentes en poder de las autoridades tributarias. De ahí que esté justificado sostener que las reservas de información no pueden oponerse a las autoridades habilitadas por la propia legislación fiscal para solicitar la información de los contribuyentes.

En esta misma línea, no hay que perder de vista que en el presente recurso de revisión no se cuestiona si la información solicitada se encuentra o no protegida por el secreto fiscal. En efecto, lo que se controvierte en este caso no son los alcances de la obligación de guardar sigilo a cargo de las autoridades tributarias, sino la constitucionalidad de una de sus excepciones: aquella que limita el acceso a la información fiscal de los contribuyentes en poder de las autoridades tributarias a través de instancias judiciales a las materias penal y de alimentos. De lo que se trata entonces es de saber si se encuentra justificado que esa excepción únicamente se circunscriba a la materia penal y a las pensiones alimenticias.

Pero antes de entrar a este tema, resulta relevante dar cuenta de la evolución legislativa del régimen de excepciones al secreto fiscal previsto en el artículo 69 del Código Fiscal y, particularmente, esclarecer cuáles son los antecedentes legislativos de la disposición que se impugna por los quejosos.

II. La historia legislativa de las excepciones al secreto fiscal

En el derecho mexicano, los antecedentes legislativos más remotos del secreto fiscal pueden rastrearse hasta el Código Fiscal de la Federación de 1938.¹¹ Este ordenamiento contemplaba el secreto fiscal en los siguientes términos:

Artículo 233. Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los Territorios, del Departamento del Distrito Federal y de los municipios encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades, las siguientes:

[...]

XX. Faltar a *la obligación de guardar el secreto* que les impongan las leyes fiscales en los negocios que deban conocer, *revelar los datos* declarados por los causantes o aprovecharse de ellos en cualquier forma. [énfasis añadido].

[...]

Como puede observarse, en la legislación de 1938 se regulaba el secreto fiscal como una infracción tributaria que se cometía al revelar la información fiscal de los contribuyentes bajo el resguardo de las autoridades. Posteriormente, con la promulgación del Código Fiscal de 1967 se modificó el régimen

¹¹ En la descripción de la evolución legislativa del secreto fiscal se sigue de cerca lo expuesto en Luna Pla, Issa y Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, México, UNAM/IFAI, 2010, pp. 96-106.

jurídico del secreto fiscal. Los aspectos más relevantes de dicha regulación se encuentran en los artículos 40 y 90 de dicho cuerpo normativo:

Artículo 40. Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, de los Territorios, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como a los encargados de servicios públicos las siguientes:

[...]

XI. Faltar a *la obligación de guardar secreto* respecto de los asuntos que conozcan; revelar los datos declarados por los causantes o aprovecharse de ellos.

Artículo 90. 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 causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales, a *autoridades judiciales del orden penal y pensión alimenticia sujeta a juicio.* [énfasis añadido].

En la legislación fiscal de esa época el secreto fiscal dejó de verse exclusivamente como una infracción tributaria. En la nueva regulación se agregó una disposición donde el secreto fiscal se definió como la obligación de guardar sigilo sobre la información tributaria de los contribuyentes y se establecieron tres “excepciones”, entre las que destaca precisamente una muy similar a la impugnada por los quejosos en el presente caso. En este sentido, el artículo 90 del Código de 1967 es el antecedente legislativo que sirvió de inspiración a la actual regulación del secreto fiscal. Así, cuando se promulgó el Código Fiscal de 1981 el secreto fiscal se trasladó al artículo 69 con la siguiente redacción:

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. *Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos de orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.*

Sólo 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. [énfasis añadido].

Desde su redacción inicial, el artículo 69 del Código Fiscal estableció una reserva absoluta en relación con la información suministrada por el contribuyente o captada por la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación. Adicionalmente, se establecieron cinco “excepciones” donde se permite revelar la información fiscal de los contribuyentes: **(i)** cuando las leyes fiscales así lo establezcan; **(ii)** en aquellos casos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales; **(iii)** cuando la soliciten las autoridades judiciales que conozcan de procesos de orden penal y de pensiones alimenticias; **(iv)** cuando otras autoridades fiscales soliciten información para justificar alguna resolución (artículo 63 del mismo Código); y **(v)** cuando exista un acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público que permita publicar ciertos datos de los contribuyentes.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

Con posterioridad a la publicación del Código Fiscal de 1981 se fueron introduciendo nuevas excepciones al secreto fiscal. Sin embargo, como se muestra a continuación, ninguna de esas reformas modificó los términos de la excepción que se impugna en el presente recurso: aquella que permite revelar la información cuando ésta es solicitada por autoridades judiciales en procesos penales y de pensiones alimenticias.

En 1989 se adicionó la ley para permitir el suministro de información de los contribuyentes a las autoridades fiscales de países extranjeros en el supuesto de que exista un intercambio recíproco de ésta suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrá.¹² En 1997 se agregó un párrafo que dispone que cuando las autoridades fiscales ejerzan determinadas facultades a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, podrá ser revelada a los tribunales ante los que se impugne el acto de autoridad.

En el año 2000 se complementó el primer párrafo del artículo 69 aclarando que la reserva absoluta no comprenderá la información sobre los créditos fiscales exigibles que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia con la autorización de la SHCP. En 2004 se agregó un párrafo en donde se permitió la entrega de información tratándose de las investigaciones sobre conductas relacionadas con operaciones con recursos de procedencia ilícita y cuando la

¹² Adicionado en el DOF de fecha 28 de diciembre de 1989.

información se refiera a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables.

Finalmente, en el año 2007 se adicionaron tres excepciones más al secreto fiscal: cuando se revele información a terceros para efectos de la notificación de los actos administrativos; cuando la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud para efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; cuando la Secretaría del Trabajo requiera información previa sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos del Servicio de Administración Tributaria.¹³ Así, todas estas reformas han dado lugar a la actual redacción del artículo 69 del Código Fiscal.¹⁴

¹³ Cabe señalar que, aunque en el 2005 hubo un intento de abrir el secreto fiscal, éste no fue exitoso. Al respecto, véase Luna Pla y Ríos Granados, *op. cit.*, pp. 104-1905.

¹⁴ **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. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva 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 de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que pretendan deducir o acreditar, expedidos a su nombre en términos del artículo 29 de este ordenamiento.

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia para efecto de calcular el monto de las sanciones a que se refiere el artículo 35 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dicha Comisión, o bien, ésta considere que se presentó en forma incompleta o inexacta.

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y

La evolución legislativa que se acaba de reseñar da cuenta de las excepciones que el legislador ha ido introduciendo al secreto fiscal. Esto quiere decir que en varios momentos históricos el legislador ha llevado a cabo una ponderación y ha determinado que prevalecieran determinados principios sobre aquellos que justifican la prohibición general de revelar la información fiscal de los contribuyentes. El resultado de esa ponderación legislativa son las excepciones a la regla general que prohíbe revelar esa información.

En el caso que nos ocupa, el legislador estimó en su momento que los bienes que están en juego en los procesos penales y de pensiones alimenticias en el ámbito familiar *tienen mayor peso* que los principios de orden público que subyacen al deber de sigilo de las autoridades fiscales. En consecuencia, encontró justificado establecer dicha excepción. Con todo, lo que se plantea en esta impugnación no se resuelve analizando si dicha excepción está justificada *frente* al secreto fiscal. Lo que

Procedimientos Electorales, ni 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. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

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.

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

sostienen los quejosos es que la excepción al secreto fiscal es contraria al derecho fundamental a la prueba. En esta lógica, a continuación se analiza si la medida legislativa impugnada constituye una intervención desproporcionada en ese derecho.

III. Estudio de proporcionalidad de la medida legislativa

Como técnica argumentativa dedicada a enjuiciar las medidas legislativas que intervienen en derechos fundamentales, el principio de proporcionalidad se desarrolló durante la segunda mitad del siglo XX en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, para posteriormente ser utilizado por muchos otros tribunales del mundo.¹⁵ En aquellos lugares donde se emplea, el principio de proporcionalidad normalmente no tiene un fundamento en normas constitucionales expresas. En el derecho comparado se pueden encontrar una gran variedad de argumentos para justificar su aplicación en ausencia de una norma que lo autorice: el principio de igualdad; el Estado de derecho; el contenido esencial de los derechos fundamentales; la estructura principialista de los derechos fundamentales y otras normas constitucionales, etc.¹⁶

La doctrina constitucional mexicana, por su parte, también ha propuesto varios argumentos para justificar la utilización del principio de proporcionalidad en el control de constitucionalidad de la ley, entre los que destacan los siguientes: la idea de que los

¹⁵ Bernal Pulido, *op. cit.*, pp. 49-53.

¹⁶ Clérico, Laura, *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*, Buenos Aires, Eudeba, 2009, pp. 26-27-

derechos fundamentales son mandatos de optimización; la unidad de la Constitución y su interpretación sistemática; y la prohibición de la arbitrariedad que se desprende de la garantía de motivación prevista en el artículo 16 constitucional.¹⁷

Esta Suprema Corte ha sostenido que el fundamento para la aplicación del principio de proporcionalidad en el control constitucional de la ley, al no existir norma expresa que lo autorice, puede extraerse del principio de legalidad y la prohibición constitucional de actuar de forma arbitraria, mandato que también está dirigido al legislador.¹⁸ De acuerdo con lo anterior, a continuación se procede a aplicar el principio de proporcionalidad en sentido amplio para examinar la constitucionalidad de la excepción al secreto fiscal que limita la posibilidad de que las autoridades judiciales soliciten información fiscal de los contribuyentes a las autoridades hacendarias exclusivamente a los procesos penales y de pensiones alimenticias.

Para poder realizar el análisis de la constitucionalidad de la norma es necesario establecer las razones que existen tanto en contra como a favor de la excepción al secreto fiscal que se está enjuiciando. En primer lugar, hay que determinar los derechos fundamentales afectados con la intervención legislativa. Esta etapa de la argumentación tiene como objetivo clarificar las razones normativas que se *oponen* al establecimiento de la norma, que en este caso es una excepción a la prohibición de

¹⁷ Sánchez Gil, Rubén, "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana", en Miguel Carbonell (comp.), *El principio de proporcionalidad y protección de derechos fundamentales*, México, CNDH, 2008, pp. 247-262.

¹⁸ Contradicción de tesis 21/2006-PL.

revelar la información fiscal de los contribuyentes. Como señalan los quejosos, en este caso el derecho afectado es el *derecho a la prueba*.

En efecto, en la demanda de amparo se afirma que “la prueba es un derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado”. En este sentido, la Constitución efectivamente protege un derecho fundamental a la prueba. Esta Suprema Corte ha desprendido este derecho de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional. En la parte que aquí interesa, el precepto en cuestión establece lo siguiente:

Artículo 14. [...]

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las *formalidades esenciales del procedimiento* y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho. [énfasis añadido].

[...]

La porción normativa que se ha utilizado para justificar la existencia del derecho a la prueba es la que se refiere a “las formalidades esenciales del procedimiento”. En esta línea, ha sido un criterio reiterado del Pleno de esta Suprema Corte sostener que las formalidades necesarias para garantizar la defensa adecuada ante un acto de privación deben comprender los siguientes elementos: **(i)** la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; **(ii)** *la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas*; **(iii)** la oportunidad de alegar; y **(iv)** el

dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.¹⁹ De acuerdo con lo anterior, puede decirse que el derecho a la prueba es una *vertiente* o *especificación* del debido proceso o garantía de audiencia.

En segundo lugar, es necesario identificar el fin o los fines que se *promueven* con la medida legislativa impugnada. Al respecto, hay que distinguir dos tipos de fines: los inmediatos y los mediatos. Los *fines inmediatos* son aquellos estados de cosas cuya satisfacción debe alcanzarse por virtud de algún principio constitucional. Los *fines mediatos*, en cambio, se identifican con los principios constitucionales que justifican la medida examinada. En este caso concreto, una interpretación funcional y teleológica de la medida permite establecer que el *fin inmediato* de la excepción al secreto fiscal consiste en permitir que las autoridades hacendarias entreguen la información solicitada por los órganos jurisdiccionales *únicamente* en procesos donde estén en juego bienes o derechos que el legislador ha estimado de gran importancia.

¹⁹ Este criterio se sentó en el amparo directo en revisión 2961/90 y, posteriormente, fue reiterado en los amparos directos en revisión 1080/91, 5113/90, 933/94, y 1694/94, dando lugar a la tesis siguiente tesis jurisprudencial: **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.** La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado. [Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Diciembre de 1995, Página: 133, Tesis: P./J. 47/95, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Común]. Un razonamiento similar realizó el Pleno de este Alto Tribunal en el amparo en revisión 1664/97, mismo que dio lugar a la tesis aislada titulada: **"AUDIENCIA. GARANTÍA DE. PARA QUE SE RESPETE EN LOS PROCEDIMIENTOS PRIVATIVOS DE DERECHOS, LA OPORTUNIDAD DE PRESENTAR PRUEBAS Y ALEGATOS DEBE SER NO SÓLO FORMAL SINO MATERIAL "**

A falta de elementos que nos permitan clarificar la intención del legislador, el recurso a la interpretación funcional y teleológica también nos sirve para establecer que el *fin mediato* de la medida es un principio constitucional de segundo grado: *la protección del interés público*. El principio democrático que otorga al legislador competencia para emitir normas generales en los temas que reclaman una regulación *trasmite* su rango constitucional a los objetivos que persiga con sus intervenciones siempre que no estén prohibidos por la Constitución.²⁰ Esto quiere decir que el legislador democrático puede proponerse cualquier fin al momento de dictar una medida con la única limitación antes apuntada.

En cuanto a la finalidad mediata que se atribuye al legislador, como se desprende de los antecedentes legislativos antes reseñados, hay que señalar que la excepción enjuiciada surge sin mayor explicación por parte del legislador en el Código Fiscal de 1967. Posteriormente, esa misma excepción es trasladada al texto del artículo 69 del Código Fiscal de 1981, sin que tampoco haya constancia de la intención del legislador al reiterarla en la nueva legislación fiscal. Desde entonces, la disposición no ha experimentado ningún cambio.

Así, a partir de una interpretación funcional y teleológica del régimen de excepciones al secreto fiscal contemplado en el artículo 69, y específicamente de la medida impugnada, puede concluirse que el principio constitucional de segundo nivel que justifica esta excepción al secreto fiscal es la protección del

²⁰ Bernal Pulido, *op. cit.*, p. 710.

interés público. El legislador consideró que sólo cuando estén en juego en un proceso bienes o principios de extrema relevancia, las autoridades hacendarias pueden entregar a los jueces información fiscal de los contribuyentes. En este caso debe entenderse el interés público como un “interés supervisor” encaminado al ajuste o equilibrio de los distintos intereses de la sociedad.²¹ Como no podría ser de otra manera, el interés público puede ser interpretado de diferentes maneras por el legislador dependiendo de la época o el lugar

En este orden de ideas, y si se tiene en cuenta el momento histórico en el que surge la excepción al secreto fiscal en estudio, esta Primera Sala considera que la medida enjuiciada encuentra justificación exclusivamente en la protección del interés público: el objetivo o fin del legislador con esta excepción al secreto fiscal es proteger el interés público permitiendo que los jueces accedan a la información fiscal de los contribuyentes únicamente en procesos donde estén en juego bienes y derechos de gran relevancia. Esta finalidad perseguida por el legislador es legítima desde el punto de vista constitucional, lo que únicamente quiere decir que es una finalidad *constitucionalmente posible*, toda vez que no se aprecia que entre en pugna con ninguna disposición constitucional.

Una vez establecidas estas premisas, esta Suprema Corte procede a realizar el test de proporcionalidad en sentido amplio sobre la porción normativa impugnada. El primer aspecto que debe verificarse es la *idoneidad* de la medida. Para que se supere

²¹ Sobre el concepto de interés público como “interés supervisor”, véase Luna Pla y Ríos Granados, *op. cit.*, pp. 13-17.

esta grada del principio de proporcionalidad la medida legislativa tiene que ser causalmente adecuada para alcanzar la finalidad perseguida. En este caso concreto, no cabe duda que los bienes protegidos por el derecho penal y el derecho a recibir alimentos tienen una gran relevancia social. Si el legislador entendió que los órganos jurisdiccionales sólo podían acceder a la información fiscal de los contribuyentes en procesos donde estuvieran en juego bienes y derechos de suma importancia, la excepción impugnada es *idónea* para alcanzar los fines perseguidos con la medida.

La segunda grada del principio de proporcionalidad corresponde al análisis de la *necesidad* de la medida legislativa. Para que una medida sea necesaria no debe existir otra igualmente idónea que afecte en menor medida al derecho intervenido. En este caso, si bien es cierto que es posible imaginar otras medidas que sólo permitan a las autoridades jurisdiccionales acceder a la información fiscal de los contribuyentes cuando en los procesos estén en juego *otros bienes* de cierta entidad o importancia, no puede estimarse que alguna de esas medidas alternativas afectaría menos al derecho a la prueba. En efecto, cualquier otra excepción al secreto fiscal con una selección distinta de bienes en juego en procesos judiciales supondría igualmente una afectación similar al derecho a la prueba porque tampoco permitiría acceder a la información fiscal en cualquier proceso. En consecuencia, esta Primera Sala considera que la medida enjuiciada es *necesaria* para cumplir con los fines perseguidos.

Finalmente, la medida impugnada debe examinarse a la luz del principio de *proporcionalidad en estricto sentido*. Desde este punto de vista, es necesario *comparar* la intervención en el derecho fundamental con la realización del fin perseguido con la medida. Así, una intervención legislativa sólo estará justificada si la importancia de la realización del fin es *mayor* que la importancia de la intervención. Para poder realizar esta comparación es necesario establecer algunas premisas relacionadas con los principios en pugna.

En primer lugar, esta Primera Sala reitera que no se aprecia otra finalidad en el dictado de esta medida que no sea la protección del interés público. Por su parte, el derecho fundamental a la prueba es el principio constitucional enfrentado al que persigue la medida legislativa. Este derecho es una especificación o una vertiente de la garantía de audiencia. Como ya se indicó, ha sido un criterio ampliamente reiterado de esta Suprema Corte sostener que el derecho a ofrecer y desahogar pruebas forma parte de los elementos que componen las formalidades esenciales del procedimiento a las que alude el artículo 14 constitucional.

Ahora bien, debe considerarse que este principio constitucional tiene mayor peso en abstracto y en concreto que la protección del interés público. El *mayor peso abstracto* se justifica porque se trata de un derecho fundamental. En esta grada del principio de proporcionalidad los derechos fundamentales gozan de una carga argumentativa a su favor que puede ser neutralizada si la intervención legislativa persigue como finalidad

la satisfacción de otro derecho fundamental, lo que no ocurre en este caso. El *mayor peso concreto* del principio encuentra sustento en la alta intensidad de la intervención en el derecho fundamental a la prueba.

Existe una mayor intensidad en la intervención porque la medida legislativa elimina las posiciones iusfundamentales tuteladas por el derecho a la prueba en *todos* los procesos que no sean del orden penal o de pensiones alimenticias donde se ofrezca como prueba documental la información fiscal de un contribuyente que obre en poder de las autoridades hacendarias. Esto quiere decir que en otros procesos donde esté en juego la privación de cualquier otro bien jurídico que no sea algunos de los comprendidos en la excepción al secreto fiscal, como sucedería en procesos del orden familiar, administrativo, laboral o civil como en el presente caso, los individuos ven limitados de forma muy intensa su derecho a la prueba, toda vez que se les priva por completo de la posibilidad de desahogar esta clase de medios de prueba.

El correlato de esta alta intensidad en la intervención es la baja intensidad en la realización del fin legislativo mediato que se persigue con la medida enjuiciada. Si bien en este caso concreto el fin inmediato de la porción normativa impugnada, es decir, levantar el secreto fiscal únicamente cuando en procesos judiciales están en juego bienes de cierta relevancia, puede considerarse como un estado de cosas cuya realización está ordenada por la protección del interés público en la interpretación que de éste realizó el legislador de la época, lo cierto es que este

principio constitucional de segundo orden resulta lo suficientemente amplio como para encontrar una gran cantidad de fines inmediatos que podría proponerse el legislador que también podrían contribuir a que éste realizara sus funciones.

Otro criterio para establecer la mayor intensidad en la intervención de un principio constitucional es atender al *status* de condición para la realización del derecho fundamental o del principio constitucional. En el caso concreto, la gravedad en la intensidad de la intervención en el derecho a la prueba se aprecia en que ésta afecta una posición iusfundamental que es una *condición necesaria* del debido proceso o garantía de audiencia. Como se expuso en su oportunidad, el derecho a ofrecer y desahogar pruebas es una condición necesaria para garantizar la defensa adecuada ante un acto de privación. Dicho de otra manera, si no se garantiza este derecho no puede estimarse respetada la garantía de audiencia. En cambio, considerar que sólo está justificado levantar el secreto fiscal en procesos judiciales donde estén en juego principios o bienes de gran relevancia no constituye una condición ni necesaria ni suficiente para la protección del interés público. Lo que significa que la intensidad en la realización del principio constitucional de segundo orden es muy leve.

De acuerdo con lo anterior, debe concluirse que en este caso concreto las ventajas que se obtienen con la consecución del fin de la medida legislativa no superan en importancia a los sacrificios que ésta impone a los titulares del derecho a la prueba. La medida enjuiciada es *desproporcionada* y debe prevalecer

sobre ella el derecho a la prueba que tienen todas las personas que participan como partes en un proceso. En consecuencia, esta Primera Sala estima **fundado** el concepto de violación planteado por los quejosos. La porción normativa del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación que permite a las autoridades hacendarias entregar información fiscal de los contribuyentes únicamente en los casos en los que ésta es solicitada a través de autoridades judiciales que conocen de procesos penales y de pensiones alimenticias es inconstitucional por violar el derecho a la prueba.

SEXTO. Finalmente, hay que precisar los efectos de la concesión del presente amparo. De acuerdo con lo expuesto en el considerando anterior, la porción normativa impugnada constituye una medida desproporcionada por realizar una protección deficiente del derecho fundamental a la prueba. La consecuencia de esta situación es la inconstitucionalidad de la medida legislativa impugnada. Ahora bien, para determinar exactamente qué parte de la disposición impugnada es inconstitucional hay que tener en cuenta lo que dice literalmente la norma en cuestión:

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. Dicha reserva *no comprenderá* los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, *a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de*

pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. [...]. [énfasis añadido].

Como puede observarse, el artículo 69 contiene una regla general y varias a excepciones. La obligación contenida en esta disposición sería la siguiente:

Regla general. 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.

Por su parte, la excepción a la obligación de guardar sigilo que fue enjuiciada en el presente caso a la luz del principio de proporcionalidad establece lo siguiente:

Excepción inconstitucional. La reserva *no comprenderá* los casos en que deban suministrarse datos a las autoridades judiciales *en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias*. [énfasis añadido].

Si lo que resulta inconstitucional es la limitación de esta excepción a las materias penal y de alimentos, debe entenderse que la porción normativa que subsiste es aquella que establece exclusivamente lo siguiente:

Excepción constitucional. La reserva *no comprenderá* los casos en que deban suministrarse datos a las autoridades judiciales. [énfasis añadido].

Así, una vez hecha la declaración de inconstitucionalidad, debe entenderse que esta excepción al secreto fiscal consiste

simplemente en que “la reserva no comprenderá los casos en que deban suministrarse datos a las autoridades judiciales”.

Ahora bien, esta Suprema Corte estima pertinente aclarar que si bien es cierto que, de conformidad con el examen de constitucionalidad realizado anteriormente, el debido proceso comporta el derecho a que en cualquier procedimiento judicial se puedan ofrecer como medio de prueba los documentos en poder de las autoridades tributarias que contengan datos de un tercero, también existen otros derechos fundamentales y principios constitucionales que tienen que ser considerados al momento de admitir y ordenar el desahogo de estas pruebas.

Por esta razón, hay que partir de que este tipo de pruebas sólo pueden ser admitidas de manera excepcional, siempre y cuando la información se haya solicitado previamente al particular y no se haya obtenido por esa vía, quedando bajo la responsabilidad del juez de instancia vigilar estrictamente que se cumplan los lineamientos que a continuación se indican para poder decretar su admisión y desahogo.

(1) Idoneidad de la prueba. Las partes del procedimiento de origen pueden conocer la información personal o privada que obra en poder de la autoridad fiscal cuando sea necesaria para su adecuada defensa. La determinación de la necesidad del conocimiento de una información privada o personal que obra como prueba en poder de la autoridad hacendaria, únicamente puede hacerse hasta el momento procesal en el que se califica la pertinencia de una prueba. Así, sólo hasta el momento en que el

juzgador se pronuncie sobre la pertinencia de las pruebas en un proceso se podrá dar a conocer información personal o privada con el fin de salvaguardar su derecho a la defensa.

(3) Deber de secrecía. En caso de que sea necesario para la defensa de una de las partes, con el conocimiento de la información fiscal de carácter personal también se traslada a la parte que solicitó la prueba el deber de secrecía, quedando bajo su responsabilidad la revelación de dicha información fuera del proceso, pues sólo podrá utilizar dicha información para su adecuada defensa en el proceso.

(3) Cuaderno de pruebas. A fin de salvaguardar la secrecía de la información en la mayor medida posible, desde su ofrecimiento hasta su admisión, el juzgador debe ordenar que las pruebas solicitadas se agreguen al expediente por cuerda separada en un cuaderno de pruebas que deberá permanecer en el secreto del juzgado correspondiente.

De acuerdo con lo anterior, se concede el amparo para el efecto de que la Sala responsable deje sin efectos su sentencia y vuelva a emitir otra en la que ordene al Juez mercantil lo siguiente: **(1)** reponer el procedimiento para el único efecto de examinar la idoneidad de la prueba en cuestión; **(2)** en su caso, decretar su admisión y desahogo siguiendo los lineamientos establecidos en este considerando, teniendo en cuenta que sólo se podrá solicitar la información a la autoridad si previamente se ha solicitado al particular y no se ha obtenido por esa vía; y finalmente, **(3)** volver a dictar sentencia tomando en cuenta lo que

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010

haya decidido en relación a la prueba cuya idoneidad tiene que examinar.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La justicia de la unión ampara y protege a José Bugarín Lozano y Toribio Bugarín Lozano para los efectos precisados en el considerando sexto de la presente ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución remítanse los autos al Tribunal de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de cuatro votos de los señores Ministros: Jorge Mario Pardo Rebolledo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (Ponente). En contra del emitido por el señor Ministro José Ramón Cossío Díaz quien se reserva el derecho a formular voto particular.

Firman el Ministro Presidente de la Primera Sala y Ponente, con el Secretario de Acuerdos quien autoriza y da fe.

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA Y PONENTE

MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA

**SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA**

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.

ABZ

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2655/2010 PROMOVIDO POR JOSÉ BUGARÍN LOZANO Y OTROS.

1. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, en sesión de treinta de noviembre de dos mil once por mayoría de cuatro votos, el amparo directo en revisión 2655/2010. El tema central consistió en determinar si la excepción establecida en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, que permite revelar información de los contribuyentes cuando es solicitada por autoridades judiciales en procesos penales o de pensiones alimenticias, restringe o no el derecho de prueba cuando la información es requerida en procesos judiciales diversos a los establecidos en la excepción.
2. Los Ministros que integran la mayoría de la Primera Sala estimaron que la porción normativa impugnada constituye una medida desproporcionada que protege deficientemente el derecho fundamental a la prueba.

I. Argumentos centrales del fallo

3. Para llegar a la anterior conclusión, la posición mayoritaria estimó que el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación regula la institución conocida como “secreto fiscal”, y utilizaron el principio de proporcionalidad (en sentido amplio) para determinar si la medida impugnada constituye una intervención desproporcionada al derecho a la prueba.

4. De esta forma, determinaron que el fin mediato de la medida consiste en permitir que las autoridades hacendarias entreguen información solicitada por los órganos jurisdiccionales, únicamente en los procesos donde estén en juego bienes o derechos que el legislador ha estimado de gran importancia. Mientras que el fin inmediato de la medida se encuentra en el principio constitucional de segundo grado relativo a la protección del interés público.
5. Hecho lo anterior, se concluyó que la medida es idónea para alcanzar los fines perseguidos por la norma, pues los bienes protegidos por el derecho penal y el derecho a recibir alimentos resultan de gran relevancia social. Por otro lado, se adujo que la medida es necesaria para cumplir con sus fines, y se hizo patente que si bien es posible imaginar otras medidas que permitan a las autoridades jurisdiccionales acceder a la información fiscal de los contribuyentes cuando en los procesos estén en juego otros bienes de cierta entidad o importancia, no puede estimarse que alguna de esas medidas alternativas (sin especificar cuáles) afectaría menos al derecho de prueba, de forma que cualquier otra excepción al secreto fiscal con una selección distinta de bienes en juego en procesos judiciales supondría una afectación similar al derecho a la prueba.
6. Posteriormente se realizó un escrutinio de la medida impugnada bajo el principio de proporcionalidad en estricto sentido. En dicho apartado se comparó la intervención en el derecho fundamental con la realización del fin perseguido con la medida; de forma que el test de proporcionalidad trata de resolver la aparente colisión de lo que la mayoría llamó “derecho fundamental a la prueba” versus la “excepción del secreto fiscal”.

7. Al respecto se sostuvo que el derecho a ofrecer y desahogar pruebas forma parte de los elementos que componen las formalidades esenciales del procedimiento a las que alude el artículo 14 constitucional, mismo que constituye un principio constitucional con mayor peso en abstracto y concreto que la protección del interés público.
8. El mayor peso abstracto se justificó bajo el argumento de que el ofrecimiento y desahogo de pruebas constituye un derecho fundamental. El mayor peso en concreto del principio encontró sustento en la alta intensidad de la intervención en el derecho fundamental a la prueba, en razón de que la medida legislativa elimina las posiciones iusfundamentales tuteladas por el derecho a la prueba en todos los procesos que no sean del orden penal o de pensiones alimenticias donde se ofrezca como prueba documental la información fiscal de un contribuyente que obre en poder de autoridades hacendarias.
9. Lo anterior, se adujo, significa que en otros procesos donde esté en juego la privación de cualquier otro bien jurídico que no sea alguno de los comprendidos en la excepción al secreto fiscal (como sucedería en procesos del orden familiar, administrativo, laboral o civil) los individuos ven limitado de forma muy intensa su derecho a la prueba, ante la imposibilidad de desahogar esta clase de medios probatorios; afectándose, una posición iusfundamental que es condición necesaria del debido proceso o garantía de audiencia.

II. Razones del disenso.

10. Una vez narrados los argumentos que nos ubican en la problemática del asunto, cabe manifestar que no comparto el criterio mayoritario ya que, contrario a lo resuelto, en mi opinión el ejercicio de proporcionalidad que culmina con el juicio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, está basado en un planteamiento equivocado del problema, como a continuación lo expondré:
11. La primera (y quizás la más importante) condición para llevar a cabo un ejercicio de ponderación es comprobar que se está ante dos entes como genuinos candidatos a ser ponderados. Regularmente, se trata de **principios** reservando las reglas de acción y a las reglas de fin para el razonamiento subsuntivo (o clasificatorio) y finalista, respectivamente.
12. Estos materiales llamados **principios** son entendidos, de la mano de Robert Alexy, como mandatos de optimización que ordenan que algo debe realizarse en la mayor medida posible (de acuerdo con las posibilidades fácticas y normativas existentes). Este conocido autor considera que los derechos constitucionales se traducen, precisamente, en principios. Los conflictos entre principios (o entre derechos así concebidos) deben resolverse aplicando un test de proporcionalidad que, para Alexy, viene a ser una especie de meta-principio o, si se quiere, el principio último del ordenamiento jurídico.
13. Ese principio consta, a su vez, de tres sub-principios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación. Los dos primeros se refieren a la optimización en

relación con las posibilidades fácticas. Significa que una medida (una ley, una sentencia, etc.) que limita un derecho (un bien de considerable importancia) para satisfacer otro, debe ser idónea para obtener esa finalidad y necesaria, o sea, no debe ocurrir que la misma finalidad pudiera alcanzarse con un costo menor. El tercer subprincipio, por el contrario, tiene que ver con la optimización en relación con las posibilidades normativas²².

14. Pues bien, en el caso resuelto, uno de los bienes puestos en la mesa de análisis para ser ponderados no cumple con la condición de ser considerado como un principio: me refiero a lo que la sentencia llaman “excepción del secreto fiscal”. Antes de justificar esta parte del voto, considero importante señalar por qué, a diferencia de este valor, el llamado “derecho fundamental a la prueba” sí puede calificar como candidato a la ponderación.
15. Estoy de acuerdo con la propuesta mayoritaria en el sentido de que el “derecho fundamental a la prueba” puede ser considerado como un **derecho constitucional** a la manera de Alexy, es decir, como un principio. Ello, porque el mismo no es más que una manifestación de la garantía de audiencia, como especie de las llamadas garantías de seguridad jurídica que naturalmente tiene **sede constitucional**. En este caso, la formulación del derecho es perfectamente posible: un sujeto —como el quejoso— articula un **derecho subjetivo** que considera afectado por una norma que estima inconstitucional.
16. Cabe aclarar que la expresión “derecho subjetivo” se usa aquí en el sentido de *libertad fundamental*, es decir, como el otorgamiento de un

²² Véase: Alexy, Robert, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, BOGOTÁ, Universidad Externado de Colombia, 2002, p. 95.

poder jurídico a un individuo afectado por una ley inconstitucional para iniciar un procedimiento que conduzca a la supresión de dicha ley²³. En este sentido, esos derechos subjetivos tienen la función de garantizar la igualdad ante la ley, la inviolabilidad de la propiedad, la libertad personal, la libertad de opinión, la libertad de prensa, la libertad de conciencia (religión, asociación y reunión), etcétera²⁴.

17. Por el contrario, me cuesta mucho trabajo formular como derecho constitucional, es decir como principio, a la “excepción al secreto fiscal” tal y como se presenta en el caso concreto. Lo anterior por tres razones: 1) ese valor no tiene sede constitucional; 2) para que dicho valor pudiera reputarse como un principio en el sentido antes descrito, tendría que poder ser formulado como un derecho subjetivo, es decir, como un derecho que tuviera un titular del mismo modo que lo tiene el otro valor en juego; en este caso, ¿quién sería ese titular? y, 3) porque, en todo caso, el quejoso en el supuesto que nos ocupa no podría formar parte de la relación jurídica que podría darse entre quien se encuentra dentro de la excepción del secreto fiscal y quien se encuentra protegido por éste.

18. Lo anterior, me lleva a profundizar un poco más sobre estos temas. El secreto fiscal no tiene sede constitucional sino legal. Aun si se buscara en el texto constitucional una razón subyacente que respaldase dicho principio, sería complicado determinarlo de manera específica. En la sentencia se hace un intento por determinar cuál es esa razón; así, se

²³ Para Kelsen, la expresión “derecho subjetivo” es ambigua, ya que puede tener las siguientes acepciones: 1) como reflejo de una obligación (v.gr. «por el precio que pagué en el hotel tengo derecho a sábanas limpias»); 2) como derecho en sentido técnico (v.gr. «Pedro tiene derecho a obtener una sentencia judicial por medio de la cual Juan le indemnice por los daños que le causó a su casa»); 3) como permisión positiva (v.gr. «tengo derecho a fumar en la sala»); 4) como derecho político (v.gr. «el pueblo tiene derecho a elegir a sus gobernantes») y 5) como libertad fundamental (v.gr. «tengo derecho a que se anule la sentencia dictada en mi contra»). Véase, Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho* (1960), pp. 138-157.

²⁴ Cfr. Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, cit., p. 152.

habla de “interés público” (página 31) como el bien que ha ido cediendo ante otros principios o valores que constituyen las excepciones, mediante diversas reformas legislativas.

19. Desde mi punto de vista, el secreto fiscal no es un principio que pueda ser traducido en términos de derecho constitucional oponible a otros de la misma naturaleza como puede ser el derecho fundamental a la prueba. Lo anterior porque, por un lado, no existe un bien constitucional que lo respalde o algún precepto de la Carta Magna que lo recoja y, por otro lado, su naturaleza responde más bien a una presunción derrotable que el legislador quiso establecer en favor de determinados contribuyentes, sin que ésta pueda ser reconducida a un “derecho subjetivo a estar protegido por el secreto fiscal”. Desde mi punto de vista, el secreto fiscal puede concebirse más bien como una medida legislativa que *prima facie* impide a los destinatarios de la norma impugnada a revelar la información del contribuyente por considerar que ésta pertenece, en principio, a la esfera privada de las personas.
20. Por otro lado, no veo la manera en que algún sujeto pudiera articular un **derecho subjetivo** —en el sentido de libertad fundamental— a mantenerse protegido por el secreto fiscal. Considero que quienes se encuentran en ese supuesto jurídico, más bien gozan de algún tipo de **inmunidad**, correlativa a una **incompetencia**, en la terminología de Hohfeld²⁵. Es decir, el contribuyente que se ubica en la hipótesis

²⁵ El concepto de “derecho subjetivo” admite cuatro diferentes sentidos, los cuales se pueden clasificar en opuestos y correlativos. Los sentidos son: pretensión, deber, privilegio, no-derecho, potestad, sujeción, inmunidad e incompetencia. Veámoslo detenidamente. Los **conceptos opuestos** hacen referencia a la situación jurídica en que se encuentra una persona cuando no está en la situación que el concepto en cuestión denota; así, pretensión **se opone** al no derecho; deber a privilegio; potestad a incompetencia y sujeción a inmunidad. Por su parte, los **conceptos correlativos** hacen referencia a la situación jurídica en que se encuentra aquella otra persona frente a quien uno tiene un derecho, en los distintos sentidos expuestos; **son**

normativa del secreto fiscal guarda una relación de inmunidad frente a la autoridad que no tiene competencia legal para revelar el secreto fiscal.

21. Finalmente, en el caso concreto, el quejoso titular del derecho fundamental a la prueba, no se encuentra en modo alguno en una situación jurídica frente a su contra-parte en el juicio natural que nos permita llevar a cabo la ponderación entre principios. En efecto, lógicamente hablando, podría decirse que **quien no se ubica** dentro de la hipótesis de protección del secreto fiscal podría guardar una relación frente a quien sí se ubica en ella, pudiendo alegar un trato desigual injustificado, pero en el caso concreto, nuestro quejoso no se ubica en ninguno de estos dos extremos, sino que es ajeno a esa hipotética relación. Por ello, cuesta mucho trabajo imaginar a alguien demandando en amparo que **otra persona** —y no él— no se ubica en el universo de las excepciones a una regla general.
22. Considero que las excepciones al secreto fiscal, como bien lo señala la sentencia, han sido introducidas por el legislador y es a él a quien,

correlativos: la pretensión con respecto del deber; el privilegio con respecto del no derecho; la potestad con respecto de la sujeción y la inmunidad con respecto a la incompetencia.

OPUESTOS		
CORRELATIVOS	Pretensión	no-derecho
	Deber	Privilegio
	Privilegio	Deber
	no-derecho	Pretensión
	Potestad	Incompetencia
	Sujeción	Inmunidad
	Inmunidad	Sujeción
	Incompetencia	Potestad

Véase: W. N. Hohfeld, *Conceptos jurídicos fundamentales*, Distribuciones Fontamara, México, 1991, pp. 47 y ss.

en principio, le corresponde llevar a cabo tal función. No niego la posibilidad de que en sede jurisdiccional pudiera introducirse una excepción no prevista en la ley, pero para ello, tendría que estarse ante un caso en el que la distinción no estuviese justificada desde el punto de vista constitucional; sin embargo, para ello, sería necesario que se tuvieran frente a frente dos universos de personas como parte del problema a resolver: los inmersos en la regla y los que quedan relevados de la misma por alguna excepción. Pero ellos, y sólo ellos, podrían eventualmente alegar un trato desigual e intentar, por la vía jurisdiccional, una respuesta desde el Derecho.

23. Por todo lo anterior, concluyo que, al no contar con dos principios del mismo rango, en sentido estricto, no es posible plantear una genuina colisión resoluble mediante el juicio de proporcionalidad como el propuesto en el criterio de la mayoría.

Ministro José Ramón Cossío Díaz

**El Secretario de Acuerdos de la
Primera Sala**

Lic. Heriberto Pérez Reyes