

# La información como insumo esencial del gobierno abierto y la búsqueda de democracias de calidad. El aporte de Guillermo O'Donnell a la transparencia fiscal.\*

Agustina O'Donnell\*\*

**Palabras Clave:** Acceso a la información, secreto fiscal, rendición de cuentas, impuestos, democracia

**Keywords:** Access to information, tax secrecy, accountability, taxes, democracy

## Resumen

El trabajo aborda la relevancia que tienen los datos sobre personas y organizaciones obrantes en las Administraciones Tributarias para el ejercicio del derecho de acceso a la información pública. Se trata de un insumo que permite a la ciudadanía llevar a cabo procesos de rendición de cuentas. Sin embargo, dicha información por ley es secreta. Se analiza por ello el Instituto del Secreto Fiscal en Argentina como posible obstáculo para el ejercicio de este derecho.

## Abstract

The paper addresses the relevance of data on people and organizations in the Tax Administrations for the exercise of the right of access to public information. It is an input that allows citizens to carry out accountability processes. However, such information is secret by law. Therefore, the Institution of Tax Secrecy in Argentina is analysed as a possible obstacle to the exercise of this right.

## I. Información pública, transparencia y democracia de calidad

En el estado democrático de derecho, la *accountability* o el proceso de rendición de cuentas en manos de la ciudadanía tiene un rol fundamental. Es más, la *accountability* es uno de los ingredientes esenciales de las democracias de calidad a las que se refiere la doctrina, que la distingue, junto con otros elementos, precisamente, de las democracias meramente formales.

Así, el profesor argentino Guillermo O'Donnell, primero abogado y luego politólogo, destacó en sus trabajos la estrechísima relación entre ambas disciplinas, en particular en su último libro "Democracia, Agencia y Estado", para a partir de ello resaltar *la importancia crucial del derecho para la democracia*. Fue en ese macro que en su extenso historial académico que mereció que en su país, inclusive, por ley la fecha de su fallecimiento se conmemore como el día de los y la politólogos/as, no solamente hizo aportes teóricos

\* Recibido: 28 de noviembre de 2023. Aceptado: 13 de marzo de 2024.

\*\*Universidad de Buenos Aires (UBA). Argentina. Correo electrónico: agusodonnell@hotmail.com



a las ciencias políticas, sino que erigió sobre éstos sobre herramientas concretas, justamente para que la ciudadanía pudiera ejercer sus derechos.

Decía en este sentido que “El estado de derecho es un puntal de toda democracia de buena calidad. Pero para alcanzar ese atributo, la democracia necesita algo más que el estado de derecho, en el sentido histórico restringido que explicaré más adelante. Requiere de un estado de derecho genuinamente democrático, que asegure los derechos políticos, las libertades civiles y los mecanismos de *accountability* que por su lado preservan la igualdad política de todos los ciudadanos y fijan límites a los abusos del poder estatal y privado. En este sentido, el estado de derecho opera en estrecho vínculo con otras dimensiones de la calidad de la democracia. En ausencia de un vigoroso estado de derecho, apoyado por un poder judicial independiente, la libertad, igualdad y dignidad de ciudadanos y ciudadanas están bajo permanente amenaza. Además, sólo cuando este tipo de estado afirma y promueve las dimensiones democráticas de derechos, igualdad y *accountability*, son los gobiernos habitualmente sensibles a los intereses y demandas de la mayoría de la ciudadanía”<sup>1</sup>

El derecho de acceso a la información pública como lo conocemos hoy, sin lugar a dudas, habilita la realización de procesos de *accountability*, y por su intermedio la difusión y la transparencia de ésta, invistiendo a las personas, todas ellas, como jueces/as de los denominados *intereses públicos relevantes*, como los referidos a la materia ambiental o fiscal, que son a los que se refiere este trabajo.

En efecto, en “democracia, ...” destacó que la información era un hecho social y que era importante que existiera un sistema legal que garantizara su acceso. Allí coloca la ciudadanía como receptora de la información, a la que llama *agencias*, tanto si son agentes individuales o instituciones, y las define como “... alguien dotado de razón práctica y discernimiento moral, que hace uso de su capacidad intelectual y motivacional para tomar decisiones que son en principio razonables en función de su situación y metas de las cuales, salvo prueba concluyente en contrario, se considera que es el/la mejor juez/a”<sup>2</sup>

Por otro lado, la doctrina constitucional también utiliza el concepto de *calidad democrática* entendiendo por aquella a la que satisface cinco objetivos: 1) la decisión electoral, 2) la participación política, 3) la *accountability* (o rendición de cuentas), 4) la *responsiveness* (o receptividad a las demandas sociales), y, por último, 5) la soberanía.<sup>3</sup>

Respecto a la *accountability* (3), afirman lisa y llanamente, que sin transparencia esta no es posible, ya que “... implica la existencia de un derecho de todo ciudadano de acceso a la información pública. Un derecho al Gobierno Abierto”, y “Este control no es valorativo, sino puramente descriptivo”, a diferencia del control político y judicial que ejercen los otros poderes del Estado”.<sup>4</sup>

Algo similar opina la jurista española María Jesús Gallardo Castillo cuando dice que

“En un Estado democrático, la información debe fluir sin dificultades a la sociedad pues esta es imprescindible para constituir una opinión pública libre, la que, a su vez, constituye condición de cumplimiento imprescindible para la existencia y funcionamiento de una verdadera democracia, en la que el principio de transparencia vaya más allá del cómo y el porqué de las decisiones administrativas, permitiendo que los ciudadanos puedan ejercer algún papel en la toma de decisiones y expresarse con libertad y con

---

1. O'DONNELL, Guillermo, *Democracia y estado de derecho*, en “Más allá del acceso a la información pública”, comp. John Ackerman, Siglo XXI Editores, México, 2008, p. 89.

2. O'DONNELL, Guillermo, *Democracia, agencia y estado*, Prometeo, Buenos Aires, 2010, p. 50.

3. BUSTOS GIBERT, Rafael, *Calidad democrática. Reflexiones constitucionales desde la teoría, la realidad y el deseo*, Marcial Pons, Madrid, 2017, p. 39.

4. Bustos Gibert, Rafael, *Calidad democrática...* p. 134.

conocimiento de causa. Es lo que puede sintetizarse bajo el término “cultura democrática” que vendrá condicionada por la cantidad y calidad de la información suministrada al ciudadano. [...] la dimensión de este derecho no se agota, como pudiera pensarse, en el propio individuo, sino que posee una importante “dimensión institucional” en tanto que aun cuando nadie se haya visto afectado de forma individual por su vulneración, la existencia efectiva de una información veraz resulta objetivamente valiosa para el conjunto de la sociedad pues el bien jurídico protegido por este derecho constituye condición necesaria para el correcto funcionamiento de la democracia, tal y como ha señalado el TC con reiteración, y de su efectividad dependerá la eficacia y calidad de la participación social y favorecerá el principio de gobernabilidad. [...] La instauración del derecho a la información permite, así, aumentar la protección de la Administración contra ella misma, contrarrestar sus prerrogativas y reforzar su control.<sup>5</sup>

Previo a avanzar sobre la relación entre los conceptos analizados y la transparencia de la información fiscal, debo decir que el tema que aquí se analiza se vincula con otro que ocupa un lugar preponderante en los trabajos del profesor O'Donnell, que era su preocupación por la desigualdad y pobreza estructural en los países de Latinoamérica.

Por eso, quiero terminar este apartado con una cita del gran jurista argentino Carlos Nino.

En su trabajo “La justificación ética de la contribución impositiva”, decía que: “*Pareciera a primera vista que la filosofía moral está tan alejada como se puede estar de la cuestión impositiva. Pero ello no es así de ningún modo: nada de lo humano es ajeno a la ética*”. Y propiciaba la existencia de un sistema impositivo progresivo, transparente y eficaz que muestre traslúcidamente “... si está vigente una concepción de la sociedad como un campo de competencia despiadada para aprovecharse de los semejantes como un recurso más a explotar, en el que prevalece el más fuerte, hábil o afortunado, o si la sociedad es vista como una empresa solidaria para el beneficio mutuo”.<sup>6</sup>

## II. La transparencia de la información fiscal y los intereses públicos relevantes

Ya se dijo que el acceso a la información pública y la mayor difusión y transparencia de ésta, puede ser considerada la herramienta o derecho *llave* para el ejercicio de otros derechos que involucran procesos ciudadanos de rendición de cuentas.

Como explica en Argentina el Profesor Abramovich, “Un segundo abordaje de las posibilidades de conceptualización de la información parte de su consideración ya no como presupuesto de ejercicio de un derecho individual, sino de su carácter de bien público o colectivo. En este sentido, la tematización de la información no se limita a las dimensiones de tipo individual, sino que cobra un marcado carácter público o social. Funcionalmente, este carácter público o social tiende a relevar el empleo instrumental de la información no como —o no sólo como— factor de autorrealización personal, sino como mecanismo o andamiaje de control institucional, tanto frente a autoridades públicas como frente a particulares cuya situación de poder de injerencia o inducción permite la determinación de conductas de otros particulares o su misma subordinación”.

---

5. Gallardo Castillo, María Jesús, “Transparencia, poder público y derecho de información”, en *Cuadernos Miguel Giménez Abad* N°8, Fundación Manuel Giménez Abad, Zaragoza, diciembre de 2014.

6. Nino, Carlos S., Una teoría de la justicia para la democracia, Siglo XXI Ediciones, Bs.As., 2013, págs. 125/133.

Agrega a continuación que, “Existen evidentes vínculos entre esta concepción, una noción participativa de la democracia y la consideración del respeto de los derechos fundamentales como fuente de legitimación del ejercicio del poder. En este sentido, el acceso a la información pública es un derecho fundado en una de las características principales del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los actos de gobierno y transparencia de la administración. Esta característica se explica a partir de los propios cimientos del ejercicio del gobierno representativo: la representación democrática tiene carácter temporal, y el ejercicio de funciones públicas en nombre de la representación otorgada por el pueblo soberano está abierta al refrendo o escrutinio de la población en cuyo nombre se gobierna, a través del voto. En este sentido, la publicidad de los actos de gobierno constituye el mejor factor de control —o bien de legitimación— del ejercicio del poder por parte de los representantes. El acceso a la información sobre la cosa pública posibilita a las personas opinar con propiedad y veracidad, contribuyendo de tal modo al debate público de las ideas que es garantía esencial del sistema democrático. Les permite además investigar los problemas de la comunidad, controlar a los mandatarios y participar en la vida política del Estado”.

Es útil destacar, por último, que este autor menciona a la publicidad de los actos de gobierno como mecanismo de contralor del gasto de fondos públicos, “...es decir, en última instancia, de los impuestos pagados por los contribuyentes”.<sup>7</sup>

Es por ello que, no me quiero detener en este trabajo en el proceso ni en la relevancia del derecho al acceso a la información pública, porque como ya se dijo, ya no existe discusión, inclusive es ya un derecho humano reconocido como tal en gran parte de los países de la región.<sup>8</sup>

A lo que me quiero referir en esta oportunidad es al insumo principal que permite el ejercicio de este derecho, que es la información, y a un tipo particular de ella, que es la información fiscal, que obra en poder de las administraciones tributarias. Se trata de grandes yacimientos de información, sobre ingresos y patrimonios, de personas, empresas y organizaciones, que por ley no son de acceso público, ni tampoco se encuentra disponible para otras agencias estatales ni para jueces/as como prueba de sus expedientes por vincularse a la intimidad de sus titulares.

Esta información del *derecho del secreto del tener*, como le llaman en México las profesoras Issa Luna Pla y Gabriela Ríos Granados, que analizaron en detalle el instituto del secreto fiscal en dicho país.<sup>9</sup> Salvo excepciones, que también prevén en forma expresa las leyes, la reserva absoluta de este tipo de información puede resultar incompatible con el derecho humano de acceso a la información pública y los derechos que a su vez éste permite ejercer.

Hay allí datos relevantes a efectos estadísticos, extraídos de las declaraciones juradas que presentan los contribuyentes y obtenidos por las Administraciones Tributarias

---

7. Abramovich, Víctor y otros, “El acceso a la información como derecho”, publicado en el Anuario de Derecho a la Comunicación, año 1, vol. 1, Siglo Veintiuno, Buenos Aires, 2000.

8- El tema es abordado en profundidad en O'DONNELL, Agustina, *Acceso a la información pública y secreto fiscal. ¿Es posible un secreto fiscal más democrático?*, Editorial EDIAR, Bs. As., 2022, [www.ediar.com.ar](http://www.ediar.com.ar)

9. LUNA PLA, Issa; RÍOS GRANADOS, Gabriela, “*Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal: desafíos en México*”. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2010, p. 52/53.

en el ejercicio de sus funciones, que pueden ser útiles para formular políticas públicas y ejercer el contralor de las formuladas, no solamente vinculadas al deber constitucional de contribuir y a la progresividad del sistema tributario de cada país, sino también para otros fines, por ejemplo, aquellos referidos a la erradicación de la desigualdad por razones de género en el caso de las mujeres.

Es por ello, por ejemplo, que la “Ley Modelo sobre Acceso a la Información Pública” aprobada en el año 2020 por la Asamblea General de la OEA, que es la ley modelo de muchos países de la región, incluye como información que debe ser difundida en forma proactiva, la referida a beneficiarios de exenciones de impuestos e incentivos fiscales (art. 6°), es decir, aquellos contribuyentes eximidos por ley del deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos.

Por otro lado, teniendo en cuenta los altos índices de desigualdad y brechas de diferentes índoles que existe entre hombres y mujeres, en el ámbito laboral y consecuentemente en el económico y/o patrimonial, la transparencia y el acceso de cualquier actor de la sociedad a toda la información sobre este tipo de desigualdad en cada país es fundamental, para determinar sus causas y adoptar diferentes medidas, inclusive acciones de discriminación positiva.

Así, entre la información sujeta a información proactiva, es decir que el Estado debe publicar en sus propios portales, en la ley modelos se destaca la “Información relevante y necesaria para promover una mayor equidad de género, como, por ejemplo, el cálculo de la brecha salarial, la información sobre programas existentes que benefician a las mujeres, estadísticas o indicadores con relación a la inclusión laboral, la salud, entre otros”.

De igual modo, se sugiere allí a los países difundir, “Información detallada sobre los indicadores de progreso y estadísticas que permitan verificar el cumplimiento en la implementación de la equidad de género, así como en la atención de las necesidades de otros grupos específicos de la sociedad, incluyendo el impacto generado para dichos grupos”, así como también “la lista de subsidios otorgados a dichos sectores de la sociedad, desagregados por grupo”, refiriéndose de nuevo al gasto público, en este caso gastos con afectación específica o presupuestos con perspectiva de género.

En definitiva, la transparencia de la información fiscal habilita el control democrático de los *intereses públicos relevantes*, en el caso de la gestión, obtención y destino de los recursos tributarios. Es decir, el acceso a este tipo de información permite que las personas, humanas e ideales, puedan conocer de qué manera las demás personas, humanas e ideales, cumplen con su obligación de contribuir, a través de un proceso de rendición de cuentas de cómo el Estado cumple con su propia obligación de recaudar las rentas públicas y cómo ante los incumplimientos de los contribuyentes, pone en funcionamiento sus facultades de fiscalización.

### **III. Los procesos judiciales por mayor transparencia fiscal en argentina, méxico y costa rica**

Me voy a referir en este apartado a reseñar muy brevemente algunos precedentes jurisprudenciales dictados en los últimos años en la región en los que la justicia hizo lugar a reclamos concretos de la ciudadanía referidos a la mayor transparencia y acceso de la información fiscal.

Todos ellos tienen como común denominador la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del año 2006 en la que la causa “Claude Reyes”, referida a un pedido de acceso de información en materia ambiental al gobierno de Chile, en la que se dejó sentado como principio fundante el de la máxima publicidad de todos los actos de gobierno y que la información que obra en poder de las agencias estatales no es propiedad de ella, sino de la ciudadanía.

## ARGENTINA

En Argentina, existe desde hace unos años una tendencia en los tribunales a admitir el acceso a la información fiscal cuando considera que su propósito es la publicidad y transparencia de *intereses públicos relevantes*, categoría que ya se adelantó. Tiene la información en materia fiscal, es decir, los ingresos tributarios -o quienes pagan los impuestos y quienes están exceptuados de hacerlo-, y los gastos -o el destino de los recursos-.

En el año 2012, en una causa en la que se reclamaban datos sobre los destinatarios de partidas presupuestarias en publicidad oficial la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo que el derecho de acceso a la información pública es un derecho humano fundamental. Señaló en este sentido:

“En una sociedad democrática es indispensable que las autoridades estatales se rijan por el principio de máxima divulgación, el cual establece la presunción de que toda información es accesible, sujeto a un sistema restringido de excepciones (párr. 92, del caso Claude Reyes y otros, citado), pues [...] El actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas”.

Y agregó que,

“El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación de la gestión pública a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso”.<sup>10</sup>

Del mismo modo y a partir de este precedente, otros tribunales hicieron lugar a pedidos de información sobre beneficios tributarios, montos y destinatarios, considerando también que por tratarse de excepciones al deber general de contribuir no podían sustraerse del control público.<sup>11</sup>

Dijo allí que,

“...el Tribunal se ha encargado de poner de relieve la importancia del derecho de acceso a la información pública como una de las manifestaciones del principio de publicidad de los actos de gobierno que, si bien no está enumerado expresamente en la Constitución de la Nación, ha sido reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su jurisprudencia como derecho de naturaleza social, que garantiza a toda persona —física o jurídica, pública o privada— el conocimiento y la participación en todo cuanto se relaciona con los procesos políticos, gubernamentales y

---

10. Cs, *Asociación Derechos Civiles*, sentencia del 4.12.2012, en [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar)

11. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ)*, en [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar)

administrativos y se evidencia, en tanto enderezado a la obtención de información sobre los actos públicos (arts. 14 y 32 de la Constitución Nacional), como inherente al sistema republicano y la publicidad de los actos de gobierno”.

Recordó, que el conflicto de intereses entre el de la intimidad del particular titular de la información y el interés público en dar a publicidad información de índole relevante desde el punto de vista en el sistema republicano y democrático de gobierno, debía resolverse por aplicación del juicio de ponderación, con arreglo al cual cuanto mayor sea el grado de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro (Alexy, Robert, Teoría de los Derechos Fundamentales, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2º ed. en español, 2017, p.138 y ss.), y agregó que,

“...aun en la hipótesis de que existiera un conflicto entre las normas que amparan la información pretendida con el secreto fiscal (art. 101 de la ley 11.683, modificado por el art. 222 de la ley 27.430 y la disposición AFIP 98/2009), por una parte, y las que exigen su divulgación (art. 32 de la ley 27.275, art. 8º, inc. 2º, ap. i, del decreto 206/17, y criterios orientadores e indicadores de mejores prácticas en la aplicación de la ley 27.275), lo cierto es que la AAIP efectuó un meduloso juicio de ponderación respecto del que, prima facie, no cabe predicar una arbitrariedad manifiesta”, y “..., aunque pudiera encontrarse justificada en el caso la aplicación de alguna de las excepciones a la divulgación de información previstas por la ley, como es el caso del secreto fiscal previsto en el artículo 101 de la ley 11.683, de todos modos si el interés público comprometido es mayor al daño que podría generar su publicación, entonces corresponde brindar acceso a la información”.

El fundamento principal de la decisión que allí se adopta es que se trata de contribuyentes con un “tratamiento impositivo especial”, que en razón de su giro comercial obtienen beneficios impositivos por excepción al principio general de igualdad que rigen las cargas públicas tienen una menor expectativa de resguardar la privacidad de los datos patrimoniales que justifican ese trato diferente porque, precisamente, asiste a la misma vez derecho al resto de la ciudadanía a acceder a la información sobre ese beneficio y sobre sus beneficiarios.

Y agregó que, “De tal manera, no es admisible la negativa de su difusión y escrutinio público fundada en la necesidad de resguardar la privacidad de tales beneficiarios, puesto que ello desatendería el interés público que constituye el aspecto fundamental de la solicitud de información efectuada, máxime cuando los datos requeridos fueron obtenidos por la demandada de manera lícita y en cumplimiento de sus funciones estatales”.

Es decir, consideró el Tribunal en dicha oportunidad que la información no estaba alcanzada por el deber de reserva o secreto fiscal.

## **MÉXICO**

La relación entre el derecho de acceso a la información y el secreto fiscal fue objeto de análisis en una sentencia emblemática emitida por la Suprema Corte de Justicia de México el 10.7.2012, que se originó en un reclamo de FUNDAR ante la negativa de la Administración Tributaria de proporcionarle el listado de los contribuyentes a los que se les había cancelado y condonado deudas fiscales en el año 2007.

Si bien en dicha oportunidad, por mayoría se rechazó la acción, los votos de algunos ministros - Zaldívar De Lelo y Sánchez Cordero- dieron cuenta de la necesidad de

realizar una interpretación evolutiva del secreto fiscal para hacerlo compatible con el derecho fundamental de acceso a la información.

En palabras del Ministro Zaldívar De Lelo, el secreto fiscal, incorporado a la legislación fiscal en el año 1938, “...surgió en un contexto histórico en el que se entendía que toda la información fiscal bajo resguardo de las autoridades tributarias estaba protegida por una obligación de sigilo. No obstante, esta manera tan amplia de interpretar los alcances del secreto fiscal es incompatible con el desarrollo legislativo y jurisprudencial del derecho de acceso a la información, que obliga a concebir el secreto fiscal de forma más restrictiva, de tal manera que solo incluya una parte de la información tributaria que está en posesión de las autoridades hacendarias”.

Agregó que, “...aporta elementos que hacen más transparente el proceso de decisión que llevó a cabo la autoridad; contribuye a la rendición de cuentas de una facultad que le da a la autoridad fiscal un amplio margen de actuación y permite conocer aspectos relacionados con la actuación de la autoridad en el ámbito de la administración de los recursos públicos”.<sup>12</sup>

Puede decirse así que, en México, al igual que en Argentina, se encuentra en proceso de democratización uno de los institutos más importantes del derecho tributario, que es el secreto fiscal o el deber de reserva que recae sobre sus agentes y beneficia a los contribuyentes, proceso en el que la información fiscal constituye también un insumo esencial en el ejercicio del derecho de acceso a la información pública y por su intermedio, de otros derechos.

## **COSTA RICA**

En el año 2020, la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, en un reclamo presentado por el Observatorio de Transparencia Fiscal contra el Ministerio de Hacienda, reconoció el derecho de la ciudadanía a conocer el listado de las empresas grandes contribuyentes con incumplimientos a sus obligaciones fiscales en los últimos 10 años.

Dijo para ello que, “*Sobre el particular, cabe resaltar que, la información solicitada por la parte recurrente está revestida de interés público. Nótese que lo requerido versa principalmente sobre las actuaciones de control y fiscalización de la Administración Tributaria; es decir, la información requerida es esencialmente la elaborada por ésta con motivo del ejercicio de sus competencias, con respecto a las empresas clasificadas como “grandes contribuyentes” que han sido objeto de un control extensivo durante el período comprendido entre enero 2010 a diciembre 2019, y cuáles han sido los hallazgos, es decir, si hubo o no algún ajuste de los impuestos reportados por la empresa durante el período auditado, y en cuanto a las acciones cobratorias posteriores emprendidas o no.*”<sup>13</sup>

Unos años antes, en 2018, en un proceso en el que se debatía el acceso a la nómina de empresas grandes contribuyentes que en los últimos 10 años habían reportado pérdidas o cero ganancias, ya había señalado el mismo tribunal que,

“Las razones anteriores, resultan plenamente aplicables para el caso de los impuestos, pues no cabe duda que la evasión fiscal, el no pago oportuno de los impuestos y otras prácticas indebidas desde el punto de vista ético y jurídico, socavan las bases del Estado social de Derecho, toda vez que con ello se impide que la Administración Pública financian con ingresos corrientes los gastos corrientes que conlleva la prestación servicios públicos de

---

12. Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo, “Transparencia tributaria y secreto fiscal: un caso de colisión de derechos fundamentales”, en *A diez años del derecho de acceso a la información en México: Nuevos paradigmas para su garantía*, en [www.ifai.gob.mx](http://www.ifai.gob.mx)

13. Res. N° 2020013372 <https://salaconstitucional.poder-judicial.go.cr/index.php>



calidad; además, contribuye a agravar la situación fiscal del gobierno central. Por consiguiente, todo lo relativo al nombre de los contribuyentes y los responsables, al monto que pagan por concepto de tributos, así como a su morosidad, es asunto que tiene un marco interés público y constituye información pública; información que en manos de los ciudadanos constituye una importante herramienta para el ejercicio de la democracia participativa en una materia que afecta a todo el colectivo social”.<sup>14</sup>

Se advierte así la existencia de procesos de judicialización similares que tienen un objetivo en común, cual es la búsqueda de la información fiscal como insumo para el ejercicio del derecho de acceso a la información.

## IV. Resiliencia fiscal y conclusiones

En uno de sus últimos libros, “Impuesto. Democracia, coerción y Estado”, el Profesor argentino Tulio Rosembuj destaca que el interés fiscal no es solamente del Fisco recaudador de los impuestos, sino de la ciudadanía también: “El interés fiscal no es de la Administración en solitario, sino compartido con el contribuyente, para conseguir los recursos tributarios establecidos”.

El impuesto es el precio que pagamos por haber elegido vivir bajo sistemas democráticos o en estados democráticos, en los que los derechos, claro está, tienen costos.

Por ello, Rosembuj, agrega que los impuestos son mucho más que uno de los recursos financieros de la Administración Pública: “El impuesto es hoy una cuestión de solidaridad antes que de autoridad enfática: la seguridad humana y la dignidad son las bases del sistema político, moral, ético y jurídico. No se trata solo de la defensa de la seguridad del Estado Nación de la agresión externa, sino, también, de la protección de la vida cotidiana de las personas, la seguridad humana”.

Por ello, erige a la evasión y a la elusión de la renta fiscal, al igual que el daño ambiental, como verdaderas ofensas al deber de solidaridad que erosionan la *democracia fiscal*.

Dice así que “El valor democrático inspira el principio común de transparencia e información, un modo de ser y actuar sea para tutela de los interesados o a fin de control social sobre la organización del Estado”.<sup>15</sup>

El interés de la ciudadanía de acceder a determinada clase de información tributaria sólo puede ser entendido si se concibe que el interés fiscal no es solamente de las Administraciones Tributarias a cuyo cargo se encuentran las funciones de recaudación y vigilancia del debido cumplimiento del deber de contribuir en la renta pública, ni siquiera como interés exclusivo de los Estados que deben prestar los servicios públicos esenciales, sino, precisamente de la ciudadanía, titular y dueña de la información.

El acceso a la información, la transparencia y la rendición de cuentas que este insumo permite hacer, su vinculación con el Estado de Derecho y la búsqueda de democracias de calidad, forman parte de un conjunto de conceptos que relacionados entre sí puede decirse que tienen un objetivo y propósito claro: la construcción de un sistema fiscal justo, en el que, como decía Carlos Nino, por opacidad no ganen los más despiadados.

---

14. Res. N° 18694 – 2018 <https://salaconstitucional.poder-judicial.go.cr/index.php>

15. Publicado en [www.elfisco.com](http://www.elfisco.com)