

62



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"



EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR PARA LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

TRABAJO RECEPCIONAL DEL
SEMINARIO-TALLER EXTRACURRICULAR
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
ROSALIA CHAVEZ GOMEZ

ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS.

275510

SANTA CRUZ ACATLAN, EDO. DE MEX. FEBRERO DE 2000.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Dedico el presente trabajo:

A mis padres: Arthur y Chuy.

**A mis hermanos: Arturo, Rafael,
Guadalupe, Jorge y Giselda.**

**A mis cuñadas: Guillemina,
Alejandra y Sarha.**

**A mis bellos sobrinos: Arturo,
Guillermo y Angel.**

A mis familiares y amigos.

A mis profesores y compañeros.

**A mi querida Escuela Nacional de
Estudios Profesionales "Campus Acatlan"**

**A la Lic. Ma. Eugenia Peredo García V.
Al Dr. Gabino E. Castrejón García.
Al Lic. Emir Sánchez Zurita,
A la Lic. Nora Yolanda Molina R.
Al Lic. Roberto Rosales Barrientos.
Quienes compartieron conmigo
su sabiduría para realizar este trabajo.
Al Licenciado Eduardo Becerril Vega.**

**De manera muy especial a mi asesora,
Lic. María Eugenia Peredo García Villalobos,
quien de manera paciente me guió,
regalándome de su sabiduría y de su
inapreciable tiempo .**

**A mis amigos y compañeros del
Seminario, taller-Extracurricular**

**Tendría que hacer una lista enorme
De bellas personas que Dios ha puesto
en mi camino, pero, aun así me faltaría
alguna, por eso, únicamente puedo decir;
gracias a todos.**

**Y saber amar, es desde luego, es siempre,
No juzgar al ser a quien se ama, es creer
En él contra todo y contra todos, contra
La probabilidad, contra la evidencia.
Raúl Bourget.**

CAPITULADO

INTRODUCCIÓN.....	6
EPÍGRAFE.....	9
CAPITULO I.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	10
I.1 CONCEPTO DE PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	10
I.2 EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.....	13
I.2.1 EL DERECHO DE AUDIENCIA.....	16
I.2.2 LA NO RETROACTIVIDAD DE LA LEY.....	20
I.2.3 EL DEBIDO PROCESO.....	23
I.2.4 LA LEGALIDAD.....	26
I.3 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMO GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.....	28
CAPITULO II.- LA EMISIÓN DE DICTÁMENES FISCALES.....	34
II.1 LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.....	34
II.2 EL DICTAMEN FISCAL.....	38
II.2.1 CONCEPTO DE DICTAMEN.....	38
II.2.2 CLASIFICACIÓN DE DICTÁMENES.....	41
II.3 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	43

II.4 SUJETOS FACULTADOS PARA EMITIR DICTÁMENES.....	51
II.5 PROCEDIMIENTO PARA LA AUTORIZACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.....	52
II.6 IMPEDIMENTOS PARA EMITIR DICTÁMENES.....	53
II.7 OBLIGACIONES DE LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.....	55
CAPITULO III.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	58
III.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	58
III.2 EL CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS DE 1936.....	67
III.2.1 EL PRINCIPIO DE LA AUDIENCIA DE LAS PARTES.....	70
III.2.2 LOS MEDIOS DE PRUEBA.....	76
III.2.3 EL PLAZO DE ACTUACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN.....	79
III.2.4 LA PRECISIÓN DE LOS ACTOS PARA LOS QUE SE DEBA TOMAR OPINION DE OTRAS AUTORIDADES.....	80
III.2.5 LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS.....	82
III.2.6 LAS CONDICIONES PARA LA NOTIFICACIÓN DE LA DECISION.....	83
III.2.7 LAS FORMAS DE REVISIÓN.....	87
CAPITULO IV.- EL PROCESO SANCIONADOR DE LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.....	88

IV.1 CAUSAS PARA SANCIONAR A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.....	88
IV.2 TIPOS DE SANCIONES.....	93
IV.2.1 LA AMONESTACIÓN.....	95
IV.2.2 LA SUSPENSIÓN.....	96
IV.2.3 LA CANCELACIÓN.....	97
IV.3 EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.....	98
CAPITULO V.- EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCESO SANCIONADOR DE LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.....	100
V.1 EL DERECHO DE AUDIENCIA.....	101
V.2 LOS MEDIOS DE PRUEBA.....	104
V.3 EL PLAZO PARA QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EMITA SU RESOLUCIÓN.....	105
V.4 LA CONSULTA CON OTRAS AUTORIDADES...	106
V.5 LA MOTIVACIÓN DEL ACTO.....	107
V.6 LAS FORMAS DE NOTIFICACIÓN.....	108
V.7 LAS FORMAS DE REVISION.....	109
V.8 PROPUESTAS DE SOLUCIÓN.....	109
CONCLUSIONES.....	112
BIBLIOGRAFÍA.....	114
LEGISLACIÓN.....	119
OTRAS FUENTES.....	120

INTRODUCCIÓN

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoriza a contadores públicos para dictaminar, o sea para emitir su opinión, ya sea, de la situación financiera de los contribuyentes, personas físicas o morales, que se adecuen a las hipótesis previstas en el Código Fiscal de la Federación, así como para realizar operaciones de enajenación de acciones, emitir declaratorias con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal.

Para obtener el registro para dictaminar, los interesados deberán presentar una solicitud ante la autoridad competente, en la que deberán acreditar su calidad de nacionales, tener cédula profesional de contador público, emitida por la Secretaría de Educación Pública, así como constancia de pertenecer a un colegio o asociación profesional y deberán expresar, bajo protesta de decir verdad, que se encuentran gozando de todos sus derechos.

Una vez que su solicitud es aceptada y otorgado el registro para poder desempeñar sus funciones como dictaminadores, deberán actualizarse cada año, respecto a las normas fiscales, estrategias y demás ordenamientos aplicables.

Los contadores públicos autorizados podrán ejercer libremente sus funciones, siempre que no se encuentren vinculados con el contribuyente, de tal forma que les impida independencia e imparcialidad de criterio y que sus funciones no sean contrarias a las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y de las normas de auditoría generalmente aplicadas, que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional.

Cuando las actuaciones del contador no se apeguen a derecho, la autoridad competente lo amonestará, suspenderá o cancelará su

registro, según el caso, con fundamento en el numeral 58 del Reglamento de la materia, el cual previene que una vez revisados sus dictámenes o declaratorias, ya sea por requerimiento de datos, papeles de trabajo, recabación de informes o contabilidad, y se encuentre alguna irregularidad, como omisión de datos o impuestos no pagados u otro, por escrito le hará de su conocimiento que en un plazo de quince días manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, las cuales deberá acompañar a su escrito; una vez agotada esta fase del procedimiento, con los pocos elementos que tiene integrados, la autoridad emitirá su resolución, dando aviso por escrito al colegio o asociación a la que pertenezca el contador cuando se trate de suspensión o cancelación.

Cabe mencionar que la fase descrita no cumple con el principio de debido proceso, violando la garantía de seguridad jurídica, establecida en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que señala que la autoridad para emitir sus actos deberá hacerlo mediante un procedimiento que observe como mínimo, el principio de audiencia para las partes, el tipo de pruebas que puedan ofrecerse, el término para ofrecerlas y desahogarlas, el precisar en qué circunstancias la autoridad podrá tomar en cuenta la opinión de otras autoridades, la motivación de los actos que afecten al particular, las formas de llevarse a cabo las notificaciones, los términos para alegatos y para la actuación de la Administración, así como la forma de conclusión y en caso de que exista una irregularidad mencionar los medios de defensa que se puedan agotar.

Por lo que el objetivo del presente trabajo es demostrar que el procedimiento sancionador para los contadores públicos registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público viola las garantías de seguridad jurídica y del debido proceso, establecidas en el artículo 14 de nuestra Constitución y para ello desarrollaremos en el primer capítulo, el estudio de los principios generales del derecho, el principio de audiencia, de retroactividad de la ley, del debido

proceso y de legalidad; asimismo veremos estos principios como garantías individuales.

En nuestro capítulo segundo estudiaremos las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, el dictamen fiscal, su clasificación, sus antecedentes históricos, los sujetos que pueden emitirlos, el procedimiento por el que se les autoriza, los impedimentos de los sujetos para emitir dictámenes y sus obligaciones.

En el capítulo tercero analizaremos el procedimiento administrativo y nos referiremos al Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en el año de 1936, el cual dio las bases para un debido proceso como son: el principio de audiencia, los medios de prueba, el plazo para la actuación de la autoridad, la precisión de los actos de la Autoridad, que deban ser consultados con otras autoridades, la motivación de sus actos, las formas de llevar a cabo las notificaciones y las de revisión de los actos de la autoridad.

El cuarto capítulo comprende el proceso sancionador de los contadores públicos registrados, en el que estudiaremos las causas para sancionar a los contadores públicos registrados, los tipos de sanciones que regula el Reglamento Código Fiscal de la Federación como son la amonestación, la suspensión y la cancelación y el procedimiento sancionador.

Por último, en el capítulo quinto, denominado el principio del debido proceso en el proceso sancionador de los contadores públicos registrados, señalaremos las deficiencias del mismo y daremos nuestras propuestas de solución.

**SI NOS DIÉRAMOS CUENTA DE
QUE LAS GUERRAS NACEN EN
LAS MENTES DE LOS HOMBRES,
HARÍAMOS ESFUERZOS MAYORES
PARA MANTENER SIEMPRE LA
PAZ MENTAL.**

CAPITULO I

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

I.1 CONCEPTO DE PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Toda controversia que pueda existir entre los hombres, por muy complicada que sea, siempre tendrá una solución; aun cuando no haya una disposición que se refiera al caso concreto, el jurista siempre puede acudir a los llamados principios generales del Derecho.

Pero, ¿qué son estos principios?

Para el maestro Giorgio del Vecchio los principios generales del Derecho se refieren a verdades supremas del Derecho; a aquellos elementos lógicos y éticos del Derecho, que por ser racionales y humanos, son virtualmente comunes a todos los pueblos

Fadda y Bensa, citado por Del Vecchio en su obra "Los Principios Generales del Derecho" aducen que se llaman Principios Generales del Derecho a aquellas reglas que la razón humana deduce de la naturaleza de las cosas y de sus mutuas relaciones; y todo derecho positivo aun sin una declaración expresa del legislador, encuentra su verdadero complemento en el Derecho Natural que reúne en grado sumo el doble carácter de unidad y universalidad.

La afirmación de que los principios generales del Derecho son válidos solamente para cada pueblo en particular es decir, que existen tantas series de principios generales cuantos son los sistemas particulares, además de ser en pluralidad una contradicción, no corresponde ciertamente a la creencia en

una verdad de carácter universal que desde los romanos a la fecha, dígame lo que se quiera en contrario, ha sido patrimonio común de nuestra conciencia jurídica.

Esta verdad instituida por Aristóteles y afirmada por los juristas romanos, también ha sido confirmada en la actualidad.

Argumenta el maestro Del Vecchio, en su obra *Los Principios Generales del Derecho* que... "el método para descubrir los principios generales del derecho, consistiría en ascender por vía de abstracción, de las disposiciones particulares de la ley a determinaciones cada vez más ampliadas; continuando es esta generalización creciente hasta llegar a comprender en la esfera del derecho positivo el caso dudoso"⁽¹⁾

Semejante método puede parecer tal vez sugerido por el legislador, en cuanto éste invita, ante todo, al intérprete a indagar si, en relación a una determinada controversia, existe una disposición legal precisa; después para la hipótesis negativa, le ordena acudir a las disposiciones que regulan casos similares o materias análogas, y sólo en último término, es decir, cuando esta segunda hipótesis tampoco se cumpla, le remite a los principios generales del Derecho.

Explica el autor que el legislador no ha intentado señalar cómo ni dónde se deban buscar los principios generales del Derecho, sino únicamente precisa el orden de aplicación de éstos, es decir de las condiciones de su entrada en vigor.

Los mencionados principios existen por ellos mismos, pues son inherentes al ser humano, su creación, existencia y vigencia será la misma que la de aquél. Y como menciona el maestro Del Vecchio en su obra antes

⁽¹⁾ Giorgio Del Vecchio. "Los Principios Generales del Derecho". 3ª ed. Bosch Casa Editorial, Barcelona España. 1978. p. 49.

señalada, los principios no pueden ser encontrados por analogía pues son verdades supremas in genere, o sea aquellos elementos lógicos y éticos del Derecho que, por ser racionales y humanos son comunes a todos los pueblos.

Así como los principios generales no pueden obtenerse a priori, por simple deducción, todas las normas particulares del ordenamiento jurídico, que contienen también elementos empíricos y contingentes; así tampoco puede inferirse de las simples normas particulares el conocimiento apropiado de aquellos principios, que en su generalidad superan virtualmente toda aplicación particular.

Para Coviello los principios generales del Derecho son "los fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de las cuales en fuerza de abstracción deben exclusivamente deducirse. Pueden ser de hecho principios racionales superiores, de ética social y también principios de Derecho Romano y universalmente admitidos por la doctrina; pero tienen valor no porque son puramente racionales, éticos o de Derecho Romano y científico, sino porque han informado efectivamente el sistema positivo de nuestro derecho y llegado a ser de este modo principios de derecho positivo y vigente"⁽²⁾

Para Carnelutti, los principios generales del Derecho, "no son algo que exista fuera, sino dentro del mismo Derecho escrito, ya que derivan de las normas establecidas. Se encuentran dentro del Derecho escrito como el alcohol dentro del vino; son el espíritu o la esencia de la ley"⁽³⁾

Para nosotros, los principios generales del Derecho son aquellos que todo hombre por el hecho de serlo adquiere, es decir un derecho natural, entendiéndose éste como la esencia del hombre como aquellos que no

⁽²⁾ Citado por Eduardo García Maynez. Introducción al Estudio del Derecho. 49ª ed. Porrúa. México.1998. p. 370

⁽³⁾ Eduardo García Maynez. Ibidem. p. 371.

están escritos, pero que son el alma misma de las normas, las cuales son creadas y basadas en ellos, por lo que estamos de acuerdo con el maestro Del Vecchio en cuanto a que aquellos son verdades universales, supremas, inherentes al hombre, , los cuales no se obtienen de forma análoga, sino que simplemente existen desde la existencia misma del hombre.

No son principios escritos aunque existan en el derecho positivo, y son los que dan vida a las normas porque sin estos principios cualquier norma sería contraria a la naturaleza misma del hombre.*

I.2 EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.

Dentro del principio de seguridad jurídica encontramos otros para el mejor estudio y conocimiento de aquél.

Los principios integrantes del de seguridad jurídica son cuatro, según el maestro Burgoa. Primero el derecho de audiencia, que es la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a los actos del poder público o autoridad, los cuales tienden a privarlo de sus derechos o intereses.

El segundo lo señala como la no retroactividad, el cual consiste en la aplicación de la ley vigente en el momento en que se adecua la conducta con la hipótesis normativa; otro principio es el del debido proceso; es decir, que cualquier otro problema sea de la índole que sea deberá de realizarse conforme a las formalidades previstas en la norma y por último la legalidad que se resume en que la autoridad únicamente podrá hacer lo que la ley le permita y basar toda su actuación en las normas establecidas.

* Vico Scienza Nova señala que este mundo civilizado sin duda ha sido obra de los hombres, y, por tanto, sus principios deben encontrarse en nuestra misma mente humana. Citado por Giorgio Del Vecchio. Ibidem. p73.

Nosotros, para un mejor análisis retomaremos la división del Maestro con nuestro particular punto de vista y para ello nos referiremos en primer lugar, al principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica deriva de la relación entre gobernando y gobernantes; en los actos que tienden a afectar la esfera jurídica del gobernando y en el desempeño del Estado a través de sus representantes.

La relación entre gobernado y gobernante está regida por el principio de seguridad jurídica, esto es que cuando el gobernante, pretenda afectar la esfera jurídica del gobernado debe llenar ciertos requisitos, cubrir ciertas formalidades y debe estar sometido a las normas establecidas; de no ser así dichos actos no serán válidos.

Todo acto de autoridad emanado del Estado y desempeñado por sus diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden del Derecho, tienen como finalidad inherente, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad y libertad.

Dentro de un régimen jurídico, esto es dentro de un sistema en el que impere el Derecho, bien bajo un carácter normativo legal escrito o bajo un aspecto consuetudinario, esta afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos; llenar ciertos requisitos, en síntesis debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del Derecho.

Dice Kornagnosi, citado por el Maestro Del Vecchio, que cada cual tiene que limitar su propia conducta para hacerla compatible con la de los demás en un orden universal. Se confirma así aquel principio de igualdad

jurídica entre los hombres, que está ya implícito en la noción del Derecho de la personalidad que a cada uno corresponde.⁽⁴⁾

El conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traducen en una serie de requisitos, condiciones y elementos es lo que constituye el principio de seguridad jurídica* el cual implica en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos. Por ello cualquier acto que emita la autoridad tiene que observar ciertos requisitos y condiciones, para ser válido a la luz del Derecho.

El principio de seguridad jurídica se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuya observancia sea necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado, que esté destinado a realizar.

Podemos decir que el principio de seguridad jurídica consiste en que la actuación de la autoridad que afecte o vulnere la esfera jurídica del gobernado, no puede ser por encima de lo establecido en las normas y para cualquier actuación de la autoridad, deberá hacerlo conforme a los requisitos que aquellas contengan.

⁽⁴⁾ Giorgio Del Vecchio. *Ibidem*. p.73.

** La subordinación del individuo al poder público no tiene en nuestro sistema un carácter incondicional, sino que ésta rigurosamente determinada por el requisito de la legitimidad del mismo poder. Este poder, a causa de una autolimitación, que no es mas que el reconocimiento necesario de una exigencia superior de la razón, sólo puede ejercerse en forma de ley o conformidad con una ley: en la universalidad de la ley y en la consiguiente igualdad de todos ante ella, radica una garantía del derecho natural de cada individuo. Giorgio del Vecchio. *Ibidem*. p. 82.

Es decir que si la autoridad actuara a su libre albedrío, violaría uno de los principios generales del Derecho que consistirá en que para cualquier actuación de la autoridad, deberá hacerlo conforme a las normas establecidas, conforme a Derecho, para así no violar un principio que iría en contra de la naturaleza del actuar del hombre.

Recordemos que la autoridad únicamente está facultada para hacer lo que tiene establecido y no puede excederse, las normas escritas son las que le dan los parámetros de su actuación, permitiendo únicamente lo establecido, limitándole y haciéndole saber en qué casos, en qué forma, por qué situaciones y qué circunstancias son las que pueden afectar la esfera jurídica del individuo.

I.2.1 EL DERECHO DE AUDIENCIA.

El derecho de audiencia es uno de los más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a los actos del poder público, los cuales tienden a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses.

El derecho de audiencia, como derecho público subjetivo, corresponde a todo sujeto como gobernado y la autoridad se encuentran en una relación de supra a subordinación, que se traduce indispensablemente en multitud de actos de autoridad que tienen, para ser tales, como ámbito de operatividad, la esfera del particular; por tanto, el gobernado es el sujeto cuyo estado jurídico personal es susceptible de ser total o parcialmente objeto de actos de autoridad.

Los atributos de las personas tales como la nacionalidad, la raza, la religión, el sexo, no excluyen a ningún sujeto de la tutela que imparta el

derecho de audiencia; esta circunstancia es acorde con los principios elementales de la justicia y del humanismo.

Ahora bien, siendo el titular de la garantía de audiencia todo sujeto como gobernado ¿qué se entiende por tal? El concepto de "gobernado" es inseparable y correlativo por modo necesario, de la idea de "autoridad", de tal suerte que no es posible la existencia del primero sin la de la segunda. Todo sujeto como gobernado es titular de la garantía de audiencia. El concepto de gobernado va aparejado de forma necesaria al de autoridad, de tal forma que no es posible la existencia del primero sin la de la segunda. La relación entre el sujeto como gobernado y la autoridad es de supra a subordinación, esto lo podemos traducir en la multitud de actos de autoridad que tienen para ser tales, el gobernado es el sujeto cuyo estado jurídico personal es susceptible de ser total o parcialmente objeto de los autos de autoridad, cuyas notas esenciales sine quibus non, son: la unilateralidad, imperatividad o impositividad y la cohercibilidad.⁽⁵⁾

Para que esté condicionado un acto de autoridad por la garantía de audiencia deberá además de las características mencionadas, ser un acto de privación.

La privación la podemos traducir en la consecuencia o resultado de un acto de la autoridad, el cual puede consistir en un menoscabo a la esfera jurídica del gobernado, en sus bienes o sus derechos; o en el despojo o impedimento de alguno de sus derechos. ⁽⁶⁾

No basta que un acto de autoridad produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquél se repunte "acto de privación", puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impediencia citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto. En otras palabras, el egreso de un bien

⁽⁵⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. Las Garantías Individuales. 29ª ed. Porrúa. México. 1996. p. 532.

⁽⁶⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. Ibidem. p. 532

jurídico, material o inmaterial, de la esfera del gobernado o la impedición para ejercer un derecho, pueden dar consecuencia o efecto de un acto de autoridad, pero para que éste sea privativo, se requiere que tales resultados sean, además, la finalidad definitiva perseguida, el objetivo último a que en sí mismo tal acto propenda, y no medios o conductas para que a través del propio acto de autoridad o de otro u otros, se obtengan fines distintos.

Por lo anterior, el Maestro Burgoa menciona como bienes jurídicos tutelados del derecho de audiencia, la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos del gobernado y conceptualiza cada uno de la siguiente manera:

La vida la define como el estado existencial del sujeto, entendiendo por existencia la relación de la esencia desde el punto de vista aristotélico, por ende a través del concepto de "vida", el derecho de audiencia tutela la existencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella objeto de privación; o sea que se protege al mismo ser humano en su substantividad psico-física y moral como persona a su propia individualidad.

En cuanto a la libertad, ésta se preserva por el derecho de audiencia como facultad genérica natural del individuo consistente en la formación y realización vitales y en la selección de medios tendientes a conseguirlos; y como tal facultad natural ostenta variados aspectos no se refiere a la libertad física únicamente.

La propiedad la define el maestro como el derecho real por excelencia y la cual está protegida en ese derecho de audiencia en tres derechos subjetivos fundamentales: el uso, el disfrute y el de posesión.

En cuanto a "la posesión ésta puede ser originaria o derivada en atención a la causa possessionis, o sea, a la causa que da origen al poder fáctico que se despliega sobre un bien, diferenciándose ambas en que en la primera concurren todos los derechos normalmente referibles a la propiedad, mientras que en la segunda sólo el jus utendi o el fruendi, conjunta o aisladamente"⁽⁷⁾

A través del concepto "derechos" como el principio de audiencia adquiere gran alcance tutelar en beneficio del gobernado, pues dentro de su connotación se comprende cualquier derecho subjetivo, sea real o personal. "Se ha definido a los derechos subjetivos como facultades concedidas a la persona por el orden jurídico, de tal manera que mediante esta idea, que no pretendemos ahondar por no correspondernos, se demarca, con claridad el ámbito de los mismos y la esfera de los simples intereses que no están protegidos"⁽⁸⁾

Para nosotros el derecho de audiencia, es el que tiene todo gobernado, sea persona física o moral, nacional o extranjero, para asistir en su defensa frente a los actos de la autoridad que pretendan privarlo, lesionarlo, o afectarlo o vulnerar su esfera jurídica ya sea en su vida, libertad en el más amplio sentido, propiedad, posesiones y derecho; los cuales están salvaguardados a través del mencionado derecho de audiencia.

Es decir que el derecho de audiencia, consiste en que si a una persona, se le pretende privar en alguno de sus derechos, mediante un acto de autoridad, se le debe oír en su defensa, de acuerdo con las formalidades esenciales del procedimiento, requisitos o condiciones para cuya observancia la autoridad debe desempeñar una conducta positiva.

⁽⁷⁾ Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 537

⁽⁸⁾ Ignacio Burgoa. *Ibidem* p. 541.

I.2.2 LA NO RETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El principio de la no retroactividad de la ley, consiste en la no aplicación de una ley, que no estaba vigente, en el momento en que el sujeto realizó su conducta.

Las normas jurídicas rigen todos los hechos que durante el tiempo en que aquellas existan o tengan vigencia realicen los individuos. Es decir, una norma regirá la esfera jurídica de un sujeto mientras la conducta de éste se realice en la vigencia de aquélla.

En otras palabras, la retroactividad legal importa por necesidad lógica a otro aspecto la supervivencia de la ley derogada para regular la materia sobre la que la ley nueva o vigente pretende operar. Por ende, la referencia hacia el pasado de una ley actual no en todo caso se ostenta como aplicación legal retroactiva sino sólo cuando se elimina dicha supervivencia de la norma jurídica que debe seguir conservando su validez reguladora en determinada hipótesis concreta, no obstante su derogación; o en ausencia de una norma positiva anterior, cuando se altere un estado jurídico preexistente.

El problema consiste en determinar cuándo y en qué casos una ley adolece del vicio de la retroactividad, es decir, cuándo y en qué casos se afecta la supervivencia temporal de una norma anterior o se afecta dicho estado jurídico.--

Toda disposición legal tiene una vigencia determinada en cuanto al tiempo. Desde que se crea, momento que se determina de acuerdo con las prescripciones constitucionales relativas, hasta que se deroga expresa o

*** La idea de la retroacción de las leyes, además de la injusticia que encierra en sí misma, llevaría a los pueblos, a la humanidad entera a un absurdo. José María del Castillo Velasco. Apuntamientos para el estudio del Derecho Constitucional Mexicano. Imprenta del Gobierno, En Palacio, México. 1871 p. 49

tácitamente por una norma nueva, está destinada a regular todos los hechos, actos, situaciones, estados y fenómenos que existan a partir de su promulgación, o mejor dicho en que entra en vigor, rige para el futuro, esto es, está dotada de validez de regulación respecto a todos aquellos hechos, actos, situaciones, que se suceden con posterioridad al momento de su vigencia (*facta futura*). Por ende, una disposición legal no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiere fuerza de regulación ya que éstos quedan sujetos al imperio de la ley antigua. La retroactividad consiste, pues, en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente, a falta de ésta.

El principio de irretroactividad de la ley estriba en que una ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiriera fuerza de regulación.⁽⁹⁾

Las leyes se inspiran en el pasado para establecer su dominio en el futuro; lo que ocurrió antes de que la ley entre en vigencia no puede ser motivo de la observancia de esta nueva ley; pues aunque los hechos ocurridos con anterioridad a la vigencia de aquella, hallan sido tomados para su creación, éstos no serán de la observancia de la ley a la que hallan dado motivo. De esta manera, la experiencia del pasado sirve para alumbrar el porvenir, y aprovechándola los pueblos, marcan en su legislación los pasos que han dado en el sendero progresivo de su perfeccionamiento. Lo repetimos, la ley ve a lo futuro; los casos ocurridos antes de ella no son de su competencia. ⁽¹⁰⁾

⁽⁹⁾ Precisa el Doctor Ignacio Burgoa en su libro *Las Garantías Individuales* que "Todos los autores están contestes en que toda ley rige para el futuro y no hacia el pasado. *Ibidem*. p. 501

⁽¹⁰⁾ Cf. Lozano. *Tratado*. p 240

"Por regla general, las leyes sólo son obligatorias desde que son conocidas por medio de la promulgación, y no surten sus efectos sino desde que son debidamente promulgadas. Estos principios reconocidos como fundamentales en la legislación, determinan el de la no retroactividad de la ley.⁽¹¹⁾

El principio de no-retroactividad de la ley es fácil de enunciar, su aplicación real resulta complicada, pues en vista de multitud de situaciones prácticas que en la vida jurídica pueden presentarse y de hecho acontecen, es una cuestión no poco ardua determinar en qué casos una norma legal es retroactiva.

Para constatar si una ley adolece del vicio de retroactividad o no, hay que tomar en cuenta la naturaleza del objeto de regulación. Una norma jurídica es retroactiva cuando se aplica a un hecho simple y ya consumado con anterioridad a su vigencia, esto es, a un acontecimiento que no genera consecuencias jurídicas que tengan verificativo dentro del periodo de normación de la ley que se ha realizado plenamente con antelación a éste (*facta preterita*). Sin embargo, un hecho jurídico, bajo las condiciones expuestas, rara vez acontece en la práctica. Por lo general, todo suceso aunque sea instantáneo en su realización plena, produce variados efectos jurídicos que pueden realizarse durante la vigencia de una ley que aún no regía en el momento en que aquél tuvo lugar (*facta pendiente*).

Así por ejemplo, puede suceder que un delito se cometa antes de la vigencia de una ley que aumente la penalidad respectiva. En este caso, el hecho (delito) se produjo antes que la norma de que se trata y la consecuencia del mismo (penalidad), debe tener lugar durante el período de regulación de aquélla. Si al hecho delictivo se imputara la penalidad establecida por la nueva ley ésta sería retroactiva.

(11) Lozano, *Ibidem*.

Por otra parte, hay multitud de actos jurídicos que crean para los sujetos interesados en ellos una situación de derecho definida, que no es momentánea, sino que, por el contrario, se prolonga permanentemente durante un lapso determinado. Puede acontecer que mientras subsista esa situación o estado jurídico, entre en vigor una ley que los regule diferentemente a la normación instituida por la ley anterior y nos preguntamos si sería la primera retroactiva si se aplicase.

I.2.3 EL DEBIDO PROCESO.

"El maestro Burgoa en su libro de Las Garantías Individuales menciona que "en cualquier procedimiento en que consista el juicio previo al acto de privación deben observarse o cumplirse las formalidades procesales esenciales".(12)

Dichas formalidades encuentran su razón de ser en la propia naturaleza de todo procedimiento en el que se desarrolle una función jurisdiccional, esto es, en el que se pretenda resolver un conflicto jurídico, bien sea que éste surja positivamente por haberse ejercido la defensa respectiva por el presunto afectado, o bien en el caso de que se haya otorgado la oportunidad de que se suscite sin haber oposición alguna por ejemplo juicios o procedimientos en rebeldía, en la inteligencia de que según hemos afirmado, dicha función es de realización necesaria cuando se trate de un acto privativo.

Para la decisión de un conflicto jurídico se impone la inaplazable necesidad de conocerlo, y para que el órgano decisorio tenga un verdadero conocimiento del mismo, y pueda resolver de una manera justa, es

(12) Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 550

preciso que el sujeto respecto del que se trata junto con la autoridad agote uno a uno de los pasos del Procedimiento. De esta manera, la autoridad que va a dirimir dicho conflicto, esto es que va a decir el derecho en el mismo, tiene como obligación ineludible, inherente a toda función jurisdiccional, la de otorgar la oportunidad de defensa para que la persona que vaya a ser víctima de un acto de privación externe sus pretensiones opositoras, presente pruebas, tenga la certidumbre de que la autoridad cuenta con determinado plazo para emitir su resolución, conozca todas las diligencia que realizó para allegarse de elementos, es por ello por lo que cualquier ordenamiento adjetivo, bien sea civil, penal o administrativo, que regule la función jurisdiccional en diferentes materias, debe necesariamente y en aras de la misma función, establecer la mencionada oportunidad de agotar los diversos actos procesales, siendo el principal la notificación al presunto afectado de las exigencias del particular o de la autoridad, en sus respectivos casos, tendientes a la obtención de la privación.⁽¹³⁾

Como toda resolución jurisdiccional debe decidir el derecho en un conflicto jurídico apegándose a la verdad o realidad; no bastando para ello la sola formación de la controversia, litis en el sentido judicial, mediante la formulación de la oposición del presunto afectado, es menester que a éste se le conceda una segunda oportunidad dentro del procedimiento en que tal función se desenvuelve, es decir, la oportunidad de probar los hechos en los que finque sus pretensiones opositoras u oportunidad probatoria. Por ende, toda ley procesal debe instituir dicha oportunidad en beneficio de las partes del conflicto jurídico y, sobre todo en favor de la persona que va a resentir en su esfera de derecho un acto de privación.

Cuando un ordenamiento adjetivo, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, de la defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esenciales,

⁽¹³⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 550

porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeñaría debida y exhaustivamente.

La oportunidad de defensa se traduce en distintas formas procesales, como las formas de darle a conocer el afectado la resolución o acto, el emplazamiento, el término para contestar o para oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, y, consiguientemente, la contravención a cualquiera de ellas significa simultáneamente la violación a la formalidad procesal respectiva, esto es al principio de audiencia, a través de la seguridad jurídica.⁽¹⁴⁾

Para nosotros el principio del debido proceso consiste en que a través de una serie de actos, la autoridad no sólo le dé la oportunidad al gobernado de conocer el acto por el cual le pretenden afectar su esfera jurídica, y pueda oponer lo que a su derecho convenga antes de que éste sea un acto definitivo, sino que se lleve a cabo todo un proceso para que la autoridad conozca en forma pormenorizada las pruebas pertinentes que ofrezca el interesado, que pueda desahogarlas, que conozca de las actuaciones de la autoridad, pues esta, en los procedimientos administrativos de forma oficiosa realiza diligencias como pedir informes a otras autoridades o a terceros; actuaciones que el particular tiene derecho a conocer para que en el momento pertinente rinda sus alegatos con todos los elementos que integren el expediente y una vez que dicte la autoridad su resolución definitiva se le dé a conocer a través de la notificación que es la forma en que nace a la vida jurídica un acto.

Los mencionados pasos son los mínimos procesales que toda autoridad debe observar antes de vulnerar la esfera jurídica de los individuos, para no violar el principio del debido proceso.

⁽¹⁴⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*.

I.2.4 LA LEGALIDAD.

Es una necesidad referirnos al principio de legalidad, que es la faceta mas valiosa del régimen del estado de derecho. Dicho principio consiste en que: las autoridades públicas sólo pueden hacer lo que la ley les autorice. En consecuencia, ninguna autoridad legislativa, judicial o administrativa puede realizar actividad alguna si no está prevista y autorizada por la ley. (15)

Uno de los principios generales del Derecho, de mayor importancia es el de legalidad, pues a través de éste la persona se pone a salvo de todo acto de mera afectación a su derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca. (16)

La legalidad agrupa al conjunto de facultades con que la propia ley inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede del marco de la órbita integrada por tales facultades, viola la legalidad, así como en el caso de que, sin estar habilitada para ello, causa perjuicio al gobernado en su esfera jurídica. (17)

Es decir que para que un acto de la autoridad pueda afectar nuestra esfera jurídica deberá estar facultada para ello y darnos un por qué y en que se basó la autoridad para emitir su resolución. Debemos recordar que la autoridad únicamente podrá actuar conforme a lo permitido por la ley.

(15) Cfr. Alfonso Nava Negrete. *Derecho Administrativo Mexicano*. Fondo de Cultura Económica. México, 1995. p. 88

(16) Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 583.

(17) Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 595

Esa forma en que la autoridad nos dice el porqué de su actuación, en la que se basa, será la motivación de la causa legal del procedimiento el caso o situación concretos respecto de los que se pretendan cometer el acto autoritario de molestia.

Toda facultad que la ley confiere a una autoridad para desempeñar un acto determinado frente al gobernado, tiene límites necesarios que se establecen dentro de la propia norma jurídica y que son demarcativos de la extensión del supuesto abstracto comprendido. Pues bien, si tal supuesto no corresponde al caso concreto, o sea, si éste no se adecua dentro de aquél, el acto de autoridad respectivo violaría la exigencia de la motivación legal, por más que estuviese previsto en una norma, pues la motivación corresponde a los hechos ocurridos, que deben adecuarse a la hipótesis normativa, o sea a la fundamentación. (18)

Para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades abstractos previstos normalmente. La mención de esos actos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.

Retomando lo mencionado en párrafos anteriores en relación de que la autoridad al emitir sus resoluciones debe señalar conforme a qué realizó dicho auto, debemos de recordar retomando un criterio de tesis que el principio de legalidad consiste precisamente en esto, en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite o que las autoridades no tienen más

(18) Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*.

facultades que las que la ley les otorga, pues sino fuera así, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal.⁽¹⁹⁾

Para nosotros el principio de legalidad es de los más importantes, pues, es el que permite la actuación de la autoridad bajo ciertos lineamientos y supuestos que están establecidos en las normas; es la seguridad de que la actuación de la autoridad no será a su libre albedrío; que existen normas previamente establecidas y que sólo en base a éstas podrá afectar la esfera jurídica del gobernado, haciéndole saber en base a qué preceptos y por qué motivos emite una resolución afectando su esfera jurídica, y de no ser así la autoridad iría en contra del actuar del hombre, pues éste para realizar cualquier acción tiene un sentido y un porqué.

1.3 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMO GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.

Para que sea dable y posible el desarrollo de la vida en común, para que puedan establecerse las relaciones sociales, para que, en una palabra, pueda existir la sociedad humana, es menester que la actividad de cada quien esté limitada en tal forma, que su ejercicio no ocasione el caos y el desorden, cuya presencia destruyen la convivencia. Esas limitaciones a la comunidad en sus relaciones con los demás sujetos que la integran, se traducen en la aparición de exigencias y obligaciones mutuas o recíprocas, cuya imposición no sólo es natural, sino necesaria, obra de Derecho, que sociológicamente responde como el medio imprescindible de satisfacer esa necesidad de regulación.

⁽¹⁹⁾ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XIII, pag. 514.

El contenido normativo del Derecho, plasmado en las disposiciones legislativas expedidas por órganos determinados, o bien como *substatum* de una práctica social constante y con fuerza de obligatoriedad, forzosamente deben estar garantizadas, en cuanto a su imperatividad, por un poder superior a la voluntad de cada individuo, de tal suerte que la aplicación de lo jurídico no quede supeditada al arbitrio de éste. Ese poder, que también recibe el nombre de autoridad, considerado este concepto no en su acepción de órgano estatal dotado de funciones de ejecución y decisión sino como actuación suprema, radica en la comunidad misma, en el propio grupo social, y es ejercido por entidades creadas a posteriori, a las cuales expresamente se les ha conferido esa facultad.⁽²⁰⁾

Entendamos el Estado como un sistema orgánico, jurídico, político, dotado de poder de decisión establecido en un territorio, con un pueblo y un gobierno.

La autoridad de un Estado (el cual constituye la forma de organización política y jurídica de una sociedad humana, pueblo o nación), en la connotación que hemos atribuido al concepto respectivo, implica pues, un poder, o sea, un conjunto de facultades y actos tendientes a garantizar el orden de derecho mediante su idónea aplicación contra posibles contravenciones por parte de los individuos de la comunidad, asegurando así el orden social.

De la importante misión que tiene el Estado como organización jurídico-política se desprende una de sus características fundamentales; la de ser soberano, éste es un atributo del poder del Estado, esa actuación suprema desarrollada por y dentro de la sociedad humana, que supedita todo lo que en ella existe, que subordina todos los demás poderes y actividades que se desplieguen.

⁽²⁰⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem*. p. 156

El Estado como forma en que se organiza un pueblo o una sociedad humana, al adquirir sustentividad propia, al revestirse con una personalidad jurídica y política sui generis, se convierte en titular del poder soberano, que sin embargo como ya dijimos, permanece radicado en uno de sus elementos, que es la comunidad. Por consiguiente, se puede decir que la soberanía reside jurídica y políticamente en el Estado, en virtud de que tiene personalidad propia, artificial; y real y socialmente, en la sociedad o pueblo.

La soberanía, como potestad suprema del Estado, no es ilimitada, sino que está sujeta a restricciones; mas éstas no provienen de una imposición, de un poder ajeno y extraño a ella, sino que obedecen a su propia naturaleza.

Con la Revolución Francesa, principalmente merced a la repercusión de la tesis de Rousseau, la cual consiste en que la soberanía se deposita en el pueblo o en la Nación, pronto se vio en notoria pugna con la corriente jusnaturalista de los derechos del hombre.

Cuando se elaboró el concepto de autolimitación para significar que si bien el poder soberano del Estado no reconocería a ningún otro superior a él, en cambio, se imponía a sí mismo ciertas restricciones en beneficio de los individuos, se abandonó la idea jusnaturalista, individualista y liberal, por cuanto se refiere a los derechos del sujeto. Nuestra constitución vigente que es el ordenamiento que cristaliza directamente la autodeterminación popular, consignó en su artículo primero, como declaración general, el principio de la autolimitación, al instituir en favor del individuo las garantías que en los preceptos sucesivos otorga. No se trata ya, pues de reconocer derechos super estatales del hombre, sino de autolimitarse, otorgando las garantías debidas para el desarrollo integral de su personalidad.

En cuanto a la facultad de autolimitación, se encuentra prevista de modo declarativo en el artículo primero de nuestra Carta Magna, el cual contiene el otorgamiento de garantías individuales que el Estado Mexicano hace a sus habitantes por medio de la Constitución y de los que consiguientemente, derivan los derechos públicos individuales los cuales son factores como diques u obstáculos a la actuación arbitraria de los órganos autoritarios, por conducto de los cuales se desempeña la soberanía del pueblo. Además, dentro de un régimen de legalidad como es o pretende ser, al menos teóricamente, el nuestro, la autolimitación se contiene en todo el derecho positivo, que es el que complementa o secunda las garantías constitucionales, clasificadas generalmente en garantías concernientes a la libertad, a la igualdad, a la propiedad y a la seguridad, la que propiamente equivale a la de legalidad, por significar el conjunto de medios jurídicos de preservación de las anteriores, dentro de los cuales descuella la existencia de la ley.⁽²¹⁾

Hemos hablado de garantías, ¿pero qué, significa esto? Esa palabra proviene del término anglosajón “warranty” o “warantie”, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant) , por lo que tiene una connotación muy amplia. “Garantía equivale, pues, en su sentido lato, a “aseguramiento” o “afianzamiento”, pudiendo denotar también “protección”, “respaldo”, “defensa”, “salvaguardia” o “apoyo”.

Jurídicamente el vocablo y concepto “garantía” se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones antes señaladas.

El maestro Isidro Montiel y Duarte asevera que “...todo medio consignado en la constitución para asegurar el goce de un derecho se llama garantía, aun cuando no sean individuales”.⁽²²⁾

⁽²¹⁾ Cfr. Ignacio Burgoa. *Ibidem.* p.160

⁽²²⁾ Citado por Ignacio Burgoa. *Ibidem.* p. 162

Jellinek clasifica las garantías del Derecho público en garantías sociales, tales como la religión, las costumbres, las fuerza culturales y, en general los elementos diversos que se dan en la dinámica de la sociedad; garantías políticas, dentro de las que comprende la organización misma del Estado y el principio de división de poderes; y jurídicas que se traducen en los sistemas de fiscalización de los órganos estatales de responsabilidad oficial, de jurisdicción y de los medios para hacer efectivas las normas de derecho objetivo.(23)

Hans Kelsen alude a las garantías de la constitución y las identifica con los procedimientos o medios para asegurar el imperio de la Ley Fundamental frente a las normas jurídicas secundarias, es decir, para “garantizar el que una norma inferior se ajuste a la norma superior que determina su creación o su contenido.”(24)

Fix Zamudio sostiene que “sólo pueden estimarse como verdaderas garantías los medios jurídicos de hacer efectivos los mandatos constitucionales, aclarando inmediatamente que para él existen dos especies de garantías: las fundamentales (individuales, sociales e institucionales) y las de la constitución (para los métodos procesales, represivos y reparadores, que dan efectividad a los mandatos fundamentales, cuando son desconocidos, violados, o existe incertidumbre respectos de su forma o su contenido)”(25)

Don Alfonso Noriega C., identifica a las garantías individuales con los llamados “derechos del hombres”, sosteniendo que esta garantías “son derechos naturales, inherentes a la persona humana, en virtud de su propia naturaleza y de la naturaleza de las cosas, el Estado debe reconocer, respetar y proteger, mediante la creación de un orden jurídico y social que permite el libre

(23) Citado por Ignacio Burgoa. Ibidem p.163

(24) Citado por Ignacio Burgoa. Ibidem.

(25) Citado por Ignacio Burgoa. Ibidem.

desenvolvimiento de las personas de acuerdo con su propia y natural vocación individual y social". (26)

Para nosotros las garantías no son otra cosa que los principios *generales del derecho escritos en una norma suprema*.

Verbigracia los principios de seguridad jurídica, de audiencia, de la no retroactividad de la ley, del debido proceso y de legalidad se encuentran como garantías constitucionales en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(26) Citado por Burgoa. *Ibidem*. p. 164.

CAPITULO II

LA EMISIÓN DE DICTÁMENES FISCALES

II.1 LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.

Tendremos oportunidad de analizar posteriormente, algunas de las formas de la relación tributaria, según la estructura constitucional que adopte; en la cual el sujeto activo no se encuentra conectado con el sujeto pasivo, o sea el contribuyente, en una situación de preponderancia, sino, por el contrario, en los estados de Derecho al menos, en una situación de igualdad, de manera tal que tanto la Administración Fiscal como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo con las normas jurídicas dadas por el Poder Legislativo, estando sus derechos y obligaciones recíprocos sujetos a dichas normas jurídicas.

Existe sin embargo, otro momento en el cual el Estado sí actúa adoptando una posición de soberanía, de manera tal que los particulares se presentan como sus súbditos sometidos a su poder, y en el cual, el Estado se encuentra en una situación de superioridad respecto a los particulares, ejerciendo verdaderamente un poder, aun cuando ese poder tenga que estar sujeto a normas de categoría constitucional. Ese momento se presenta, cuando en ejercicio de sus facultades el Poder Legislativo establece o decreta las contribuciones que los particulares deben pagarle, esto es, aquella parte de su riqueza particular que deben aportar a la Hacienda Pública, para que realice las atribuciones que le corresponden de acuerdo con las leyes.

Ese poder del Estado es el poder fiscal o tributario el cual tiene como finalidad allegarse de recursos, y es la facultad del Estado por virtud de la

cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

El poder fiscal tienen un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene tareas encomendadas que debe realizar para la sociedad. El Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares y el Estado y la actuación del mismo. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar. El Estado, es el gestor del bien común.

La autoridad con las facultades que tiene conferidas, no sólo tiene el poder de imponer tributos, sino también tiene la facultad de revisar que los gobernados cumplan con sus obligaciones fiscales y para ello es que ejerce sus facultades de comprobación, las cuales tienen su base en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

El Código Fiscal de la Federación con base en el artículo señalado con antelación, establece específicamente las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; estas como su nombre lo indica sirven para comprobar que los contribuyentes, llámense personas físicas o morales, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar la información a otras autoridades fiscales. Estas facultades de comprobación las podemos dividir en visitas domiciliarias, revisión de gabinete y revisión de dictámenes.

La autoridad administrativa está facultada por la Constitución para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que los contribuyentes han acatado las normas fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Las formas de fiscalización que efectúa la autoridad por medio de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que se deben cumplir con requisitos como señalar el lugar donde deba realizarse la visita, las personas con quien deba atenderse, el objeto de ésta; todo esto con el afán de que la autoridad conozca si se han cumplido las obligaciones a que se encuentren sujetos los contribuyentes.

Las visitas domiciliarias revisten dos modalidades la de inspección y la de auditoría; la primera busca comprobar el cumplimiento de algún impuesto en particular. La de auditoría busca la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones fiscales.⁽¹⁾

Las revisiones de gabinete o escritorio se realizan en el domicilio de las autoridades fiscales, en ellas revisan la documentación que se haya recogido al contribuyente, que se haya requerido a terceros, así como la información que otras autoridades proporcionen; cuando termina la autoridad con este tipo de revisión notifica al contribuyente de los resultados encontrados.

Respecto a las facultades de comprobación de la autoridad, en lo que se refiere a la revisión del dictamen, señalaremos que el mismo artículo 52, previene que la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos *se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de comprobación*, lo cual significa que la existencia del dictamen no constituye una limitación al ejercicio de las demás facultades de comprobación de la autoridad.

⁽¹⁾ Cfr. Sergio Francisco Garza de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed. Porrúa. México. 1994. p.734

La revisión de los dictámenes fiscales emitidos por contador público registrado, tienen un valor semejante al de las visitas domiciliarias, por lo que la autorización para realizarlos se otorga a un profesional y está sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal.⁽²⁾

El dictamen realizado por el contador público establece una relación tripartita entre el fisco, el contribuyente y el contador que emite su opinión en relación con los estados financieros y que ofrece utilidad tanto para el Fisco como para el contribuyente; para el fisco porque le han permitido enfocar sus instrumentos de fiscalización hacia aquellos causantes que al no estar dictaminados, presumiblemente presentan mayores riesgos de evasión fiscal y le ha beneficiado indirectamente mediante la labor de concientización y educación del contribuyente desarrollado por la contaduría pública.⁽³⁾

El artículo 52 del Código de la materia establece a quién se requerirá la información respecto al dictamen fiscal, y en qué forma; señala que la autoridad, podrá requerir cualquier información de acuerdo a las normas establecidas, que incluyan en los estados financieros; la exhibición de los papeles de trabajo que con motivo de la auditoría realizó el auditor; de los sistemas y registros contables y cualquier otra información que la autoridad considere necesaria para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Lo antes señalado podrá requerirse al contador público o al contribuyente; pero también la autoridad tiene la facultad de requerir la documentación o información que ella considere necesaria a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios; esto es a los clientes, proveedores o al contador.

⁽²⁾ Cfr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. 3ª ed. Limusa. 1996. p.156

⁽³⁾ Cfr. Garza Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. Porrúa. México. 1994. p.734

Se considerará que la autoridad inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente requiera información o documentación, directamente al contribuyente, al contador público dictaminador o a un tercero.

En lo que se refiere al procedimiento para la revisión del dictamen, comentaremos que tal revisión no podrá abarcar otras pruebas distintas a aquéllas que, de manera selectiva y conforme a su experiencia el contador público llevó a cabo para emitir su dictamen y rendir su informe, porque en caso contrario ya no estaríamos en presencia de una revisión al dictamen.

II.2 EL DICTAMEN FISCAL.

II.2.1 CONCEPTO DE DICTAMEN

La palabra dictamen proviene de las voces latinas "Quaestiones" que quiere decir consultas, dictámenes, colecciones de respuestas de los jurisconsultos romanos a los problemas y dudas planteados por sus discípulos y sobre los asuntos jurídicos examinados por ellos como profesionales o maestros del Derecho; y de "Quaestio" que quiere decir investigación, sumario, consulta planteada a un jurisconsulto.

Estas palabras están estrechamente relacionadas con las locuciones latinas Responsa Prudentium Responsum y Responсар, que quieren decir lo siguiente:

“Responsa Prudentium” Loc. Latina. Respuesta u opinión de los jurisconsultos de la confianza y prestigio que entre el pueblo romano lograron sus grandes maestros de Derecho, y de la aceptación de sus respuestas a las consultas en los fallos judiciales y en las acciones pretorias, las “responsa prudentium” fueron, por celebridad, admitidas desde Augusto hasta Adriano, para lograr autoridad oficial desde este último emperador “Jus respondendi”, Ley de citas Responsum”.

“Responsum” Voz latina. Respuesta; consulta. Primitivamente, la contestación que el pontífice de los romanos, y más adelante un jurisconsulto, daba a quines en el curso de una causa, le consultaba una cuestión jurídica.

“Responsar”. Voz latina. El Jurisconsulto que evacuaba una consulta o redactaba dictámenes.

“La palabra Dictamen, procede del Latín “Dictamen” que significa “opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa”, Dictaminar quiere decir: “Dar Dictamen”⁽⁴⁾.

Bajo la perspectiva del Derecho, el dictamen se encuentra vinculado a la prueba pericial, en la cual, al sujeto que emite su opinión o dictamen se le llama perito.

Podemos decir que el dictamen, es la opinión, consejo o juicio que en determinados asuntos debe oírse por los tribunales, corporaciones y autoridades y que también se puede llamar así al informe u opinión verbal o por escrito que expone una persona conocedora de la especialidad, a petición del

⁽⁴⁾ Rodolfo Pérez Castillo. El Dictamen Sobre los Estados Financieros para Efectos Fiscales. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año X. No. 113. Mayo 1997. p. 73

cliente, acerca de un problema sometido a su consideración. Puede decirse que el dictamen constituye la respuesta técnica a la consulta del interesado.⁽⁵⁾

El artículo 143 del Código Federal de Procedimientos Civiles menciona que la prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.

El diverso 144 del mismo ordenamiento procesal dispone que los peritos deberán tener título en la ciencia o arte a la que pertenezca la cuestión sobre la que ha de oírse su parecer, si la profesión o el arte estuviere legalmente reglamentado y, si no lo estuviera, o estándolo, no hubiere peritos en el lugar, podrán ser nombradas cualesquiera personas entendidas, a juicio del tribunal, aun cuando no tengan título.

De su lado, el numeral 148 enuncia que el juez señalará lugar, día y hora para que se practique la diligencia pericial, y que en cualquier otro caso señalará a los peritos un término prudente para que presenten su dictamen.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentó el siguiente criterio con relación a los dictámenes:

"PERITOS. NATURALEZA DE LOS DICTAMENES DE.- Los dictámenes periciales son meras opiniones de técnicos en alguna especialidad, orientadores del arbitrio judicial...⁽⁶⁾

(5) Cfr. Osorio Manuel.- Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Heliasta Argentina, 1974. p.503

(6) Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca , segunda Parte: Vol. XVIII, p. 103

Consecuentemente podemos asegurar que el dictamen sobre los estados financieros consiste en la opinión que presenta un perito cuyo propósito radica en expresar si se reflejan razonablemente los estados financieros del contribuyente.

Para tratar de aclarar lo expuesto, diremos que la auditoría como una rama de la técnica contable se rige por determinadas reglas, que en el ámbito profesional se conocen como normas y procedimientos de auditoría, que consisten en una opinión crítica del contador público respecto a que los estados financieros se encuentran elaborados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, ahora mejor conocidos como criterios, y si se aplicaron en forma consistente: es decir, sirve para verificar que los criterios aplicados en la contabilidad no hayan variado entre un caso y otro.

El dictamen del auditor es el documentos formal que suscribe el contador público conforme a las normas previstas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de una entidad.

El dictamen es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por un contador público auditor conforme a las normas de su profesión.

II.2.2 CLASIFICACIÓN DE DICTÁMENES

Desde que se reglamentó por primera vez, mediante Decreto Presidencial de 1959, lo relativo al dictamen de los estados financieros para efectos fiscales, se previno que para una determinada clase de contribuyentes era obligatoria su presentación, y para los demás fuera optativo.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A, establece que las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cuando en el ejercicio inmediato anterior haya obtenido ingresos acumulables superiores a \$16'961,562.00; que el valor de su activo sea superior a \$33'923,124.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores hayan prestado sus servicios en el ejercicio inmediato anterior.

Asimismo, las personas físicas o morales que estén autorizadas para recibir donativos deducibles; las empresas que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran estos actos; las que se liquiden y las demás que señale la Ley de Entidades Pareestatales.

También están obligados a dictaminarse los residentes en el extranjero que tengan establecimiento o base fija en el país, cuando se ubiquen dentro de la hipótesis prevista en la fracción I del mencionado precepto. En este mismo sentido los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país; y los demás que opten por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado.

De los dictámenes optativos y obligatorios podemos encontrar catorce tipos diferentes los cuales mencionaremos a continuación.

Dictamen de estados financieros; de donataria, de régimen simplificado, de bancos, de grupos financieros, de casas de bolsa, de casas de cambio, de aseguradoras y afianzadoras, de uniones de crédito, de almacenes de depósito, de arrendadoras financieras, de empresas de factoraje, de sociedades de inversión común y de sociedades de inversión de capitales.

En dictamen fiscal realizado por contador público registrado se presume cierto, salvo prueba contrario, los hechos afirmados en los dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal.

II.3 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

Desde siempre la humanidad ha tenido la certeza de determinados actos, situaciones o hechos, mediante los cuales el hombre ha buscado los medios para lograr la credibilidad de los demás, en lo que afirma o atestigua.

En la historia antigua, desde la aparición del primer testimonio escrito, a la caída del Imperio Romano, con la necesidad de confianza en hechos asentados, y con el desarrollo de la actividad económica, en donde la contaduría jugó un papel primordial, como la memoria de lo acontecido, surgió desde entonces la necesidad de confiar en lo que la misma producía.

Se sabe con certeza que tanto en tiempo de la República, como del Imperio Romano, la contabilidad fue llevada por plebeyos, no así la actividad que se puede considerar como el antecedente del auditor, los inspectores que se comisionaban con objeto de inventariar y revisar los diversos bienes que constituían los patrimonios romanos. Asimismo, dichos contadores y auditores poco a poco fueron constituyendo colegios profesionales.

Pero es sin duda, más conocido el celebre juego de los libros utilizados en la comuna de Génova (Massari di Génova), que se encuentran llevados a la usanza de la época, es decir haciendo uso de los clásicos términos

“debe” y “haber”, utilizando los asientos cruzados y manejando una cuenta de pérdidas y ganancias, misma en la que se resume el saldo de las operaciones de ésta; por lo tanto no se tiene que recurrir a cerrar las cuentas de caja y las cuentas corrientes, para determinar los resultados financieros de la unidad económica, para cualquier aumento o disminución de su patrimonio, con motivos de intereses cobrados o gastos efectuados, se registra en dicha cuenta; la cual denominaban “ganancias y pérdidas”. Tiene ello como causa un decreto gubernamental promulgado en el año de 1327 y que se originó con motivos de los múltiples fraudes cometidos con los dineros de la comuna.

Esto originó que se tuvieran noticias del primer auditor “Maestri Racionali”, cuya misión consistía en vigilar y cotejar el trabajo de los Massari y conservar un duplicado de dichos libros. La fecha de este monumento histórico denominado “Cartulari” (libro mayor) y que se escribía en pergamino, data de 1340 y se conserva en el Archivo del Estado de Génova, su escritura vertical se conoce con el nombre de: “A la Genovesa”.

Por lo que toca a la contabilidad de la Hacienda Pública, se sabe que en España, a partir de 1436, se normalizó la rendición de cuentas anualmente; la función de tomar las cuentas a los recaudadores y administradores reales recayó en la persona de los oidores de la Real Audiencia que la tomaron como atribución propia desde dicha fecha; en 1476 en las Ordenanzas Reales dictadas en ese mismo año, se estableció mayor claridad sobre la forma en que se deberían rendir dichas cuentas.

Uno de los más grandes entusiastas de esta época Felipe II, dada la importancia que adquiere la Hacienda Pública, por Real Cédula de 1551, ordena llevar la contabilidad real por partida doble; durante esta misma época en Inglaterra durante el reinado de Eduardo VI se expide un conjunto de breves y precisas reglas de auditoría.

En 1880, cuando inversionistas ingleses y escoceses comienzan a adquirir intereses en los Estados Unidos, particularmente en el ramo cervecera que en aquella época era de las inversiones más productivas en Inglaterra, consideran prudente mandar a sus propios auditores con el objeto de que vigilaran fuertes empresas constituidas en el Nuevo Continente, y así como se establecen en los Estados Unidos las firmas Price Waterhouse y Peat, Marwick, Mitchell, que años más tarde, ya americanizadas, se convierten en las dos más importantes firmas del país.

Debido a esto se hizo necesario que alguien avalara los resultados y este respaldo que consiste en una opinión profesional sobre los estados financieros de los entes económicos en lo que conocemos como el dictamen. Resulta lógico que el acreedor no confiara en los resultados que daba el dueño de un negocio, pues él o personas que dependían de él los habían preparado, y por lo mismo, podía haber razones para no proporcionar la información con toda claridad.

Para 1862 se amplió este requisito para todo tipo de empresas y en 1900 se convirtió en un requisito legal en Inglaterra.

En Inglaterra, el 7 de abril de 1888, se publicó el siguiente Dictamen:

“Tengo delante de mi Balance... limitado el año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto”⁽⁷⁾.

La forma de dictamen más utilizada en el año 1900 fue el siguiente:

⁽⁷⁾ Benjamín Rolando Téllez. “El Dictamen en la Contaduría Pública” ECASA. México. 1981. p.13

“Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. “X” por el año terminado el ... de 19... y certificamos que, en nuestra opinión, el Balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas.”⁽⁸⁾

En México, en el año de 1905, se crea la carrera de Contador de Comercio, dos años después Fernando Díaz Barroso sustenta el primer examen profesional para optar por el título de Contador Público Titulado.

En los Estado Unidos de América se vio la necesidad de establecer una serie de normas o guías relativas de trabajo del auditor, en 1917 el Instituto Americano de Contadores; publicó un memorándum relativo a las auditorías de estados financieros, en 1929 ese folleto fue revisado con el objeto de aprovechar la experiencia de los últimos años y en él, por vez primera, apareció la declaración “el auditor debe asumir la responsabilidad sólo sobre la extensión del trabajo necesario”.

En el año de 1917 se funda la Asociación de Contadores Públicos Titulados, fecha que coincide con la creación del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, heredera de la antigua asociación, publicándose las primeras reglas a que deben sujetarse sus miembros para la certificación de auditorías del balances generales, constituyéndose como el primer intento para unificar a la forma del dictamen, el cual se redactó de la manera siguiente:

“He practicado una Auditoría de las cuentas de la Compañía “X” por el periodo al ... y certificado que el Balance y los Estados de Pérdidas y Ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera

⁽⁸⁾ Benjamin Rolando Téllez. *Ibidem.* p.14

de la Compañía. "X" al ... y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado,"⁽⁹⁾.

Debido a esto se adoptó un Código de Ética Profesional. En 1921, se edita en México un libro basado en el método de enseñar la contabilidad a partir del balance general, bajo los auspicios del maestro Arnold Harmony, método introducido en México, años antes, por el maestro Fernando Díaz Barroso; en su calidad de inspector de la Secretaría de Educación Pública; fue seguido posteriormente por Alejandro Prieto.

La bolsa de Nueva York establece en 1923 como requisito para cotizar un valor, que la empresa respectiva presente un balance certificado por contador público independiente. A partir de la crisis en 1929, la Comisión Federal de la Bolsa e Inversiones determinó la necesidad de la certificación del Contador Público; pero considerando, prudentemente, que todo informe contable, más que una certificación, era un simple juicio, se adoptó la fórmula "en nuestra opinión", misma que salvaguardaba la responsabilidad profesional de posibles lesiones surgidas con motivo de certificaciones, que en adelante se denominaron dictámenes.

Este esquema se va difundiendo paulatinamente por el mundo; en la misma Rusia Socialista se establece en 1927 que las sociedades comunales debían ser Auditadas, según un decreto, bajo ciertas normas técnicas fundamentales.

En México en 1925 se promulga la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en 1936 la antigua Escuela de Comercio y Administración pasa a depender del Instituto Politécnico Nacional.

⁽⁹⁾ Benjamín Rolando Téllez. *Ibidem.* p. 15

En 1926 en Amsterdam se reunió el primer Congreso Internacional de Contabilidad. Posteriormente se han celebrado varios congresos en Barcelona, New York , Londres, Roma y Berlín.

En 1934, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores, dieron a conocer un folleto titulado Auditoría de las Cuentas de Sociedades, en donde se recomendó la siguiente redacción para el dictamen:

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" a... Y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinaremos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una Auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el periodo que revisamos, su posición al ... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".⁽¹⁰⁾

El Instituto Americano de Contadores Públicos en 1938 constituyó formalmente un comité cuya misión sería la investigación y proposición de los nuevos principios que tendría por objeto corregir aquellos otros sobre los cuáles habían dudas. Dicho organismo después de más de veintidós años de fructífero esfuerzo consecutivo, publicó en 1953, el C.P.A. Handbook, que incluía en su cuerpo, con el número cuarenta y tres, un boletín que resumía el esfuerzo realizado acerca de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados;

⁽¹⁰⁾ Benjamín Rolando Téllez. Ibidem. p.17

formalmente, el intento más acertado de postulados básicos impresos hasta la fecha.

Con motivo de varios fraudes cometidos, la mayoría de las veces contra el público accionista, los principios contables fueron nuevamente revisados, y así se estableció como norma de auditoría, la presencia de los auditores en el recuento físico de inventarios y la obtención de confirmación de saldos de clientes, esto debido al célebre caso Mckensson & Robbins; así el no menos famoso fraude cometido durante 15 años consecutivos por los administradores de una empresa cuyos estados financieros habían sido dictaminados por una conocida firma de contadores públicos titulados y que fue descubierta a fines de 1938; cuatro años después se estableció como requisito que todo dictamen incluyera en su lema, la referencia expresada de no haber sufrido la empresa revisada, cambios en sus principios contables de un periodo a otro; o sea el principio de consistencia.

En 1944 en México, se expide la Ley Reglamentaria del artículo 4º Constitucional y en ella se establece que la profesión de Contador requiere título para su ejercicio.

En 1947, el 30 de diciembre se expide la Ley Federal de Ingresos Mercantiles obligando a los Contadores Públicos a mencionar en la declaración anual que dicho impuesto ha sido completamente cubierto.

Dos años después, se constituye el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., para cumplirse con la obligación prevista en la Ley Reglamentaria de los Artículos 4º y 5º Constitucionales relativos al ejercicio de las profesiones.

En 1951, derivada del caso Mckensson, la Securities and Exchange Comisión, declaró que el Dictamen de Auditoría, de 1934, era

defectuoso, porque no se mencionaba que se había practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, reconociendo tales necesidades surgieron nuevas modificaciones para quedar como sigue:

“He examinado el Balance de la Compañía “X” al... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha.

Se reviso el sistema de Control Interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar acabo una Auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y con amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que considere necesarios.

“En mi opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la Posición Financiera de la Compañía “X” al ... Y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los Principios de Contabilidad Aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior”⁽¹¹⁾

El 30 de abril de 1959, el Diario Oficial publica un decreto expedido por el Ejecutivo creando un nuevo organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las funciones expresas de vigilar e investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al que se le dio el nombre de Auditoría Fiscal Federal el cual estaba a cargo de un Contador Público Titulado.

(11) Benjamín Rolando Téllez. Ibidem. p.22

Indudablemente la intervención del Contador Público Titulado independiente, ya obligatoria y potestativa, aun sujeta a la revisión de la Auditoría Fiscal Federal es una gran oportunidad para el gremio contable no sólo porque le ha brindado un mayor campo de acción, sino porque es el primer paso definitivo, en la consolidación de su función social.

Varias circunstancias han venido a ampliar el campo de la acción en la Contaduría Pública en los últimos años, ante todas: el aspecto fiscal mismo que ha sido consecuencia del sorprendente crecimiento económico que ha tenido el país en los últimos veinticinco años, y que ha fomentado el establecimiento de sin número de nuevas empresas, grandes y pequeñas, que solicitan con urgencia la intervención del Contador Público Titulado, no sólo con el objeto de registrar sus operaciones, sino con el de revisarlas auditorías, organizarlas y asesorarlas; fundamentalmente esta última fase tiene un gran porvenir en el medio.

Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por los diferentes Institutos de las diferentes épocas, pensando que la auditoría y la Contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias.

II.4 SUJETOS FACULTADOS PARA EMITIR DICTÁMENES.

De acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación los sujetos facultados para emitir dictámenes fiscales son los Contadores Públicos que se definen como las personas que, cursados los estudios requeridos e inscritos en los registros públicos que la legislación determine, cumplen las funciones que las autoridades administrativas y judiciales les encomienden, para verificación de cuentas o bienes de organismos públicos o

de empresas privadas y aun con fines particulares, con fines civiles, penales, mercantiles o fiscales. Dentro de la administración poseen en principio fe pública; ante los tribunales, sus informes son juzgados como los formulados por los demás peritos. ⁽¹²⁾

Nosotros podemos decir que los contadores públicos registrados son los sujetos autorizados para emitir dictámenes y también como la persona que por ocupación o empleo revisa la contabilidad de una empresa particular o de una oficina pública.

La tarea específica del contador público registrado o auditor consiste en revisar de manera pormenorizada y a través de pruebas selectivas los movimientos realizados por la empresa o persona física en un ejercicio fiscal, dichas pruebas se realizan en cuanto a libros y documentos contables. Sus funciones se resumen a la anotación justificada de todos los gastos e ingresos, en la ordenada relación de créditos y deudas, en la verificación del estado contable estableciendo la diferencia entre el activo y pasivo, el saldo favorable o negativo correspondiente.”⁽¹³⁾

II.5 PROCEDIMIENTOS PARA LA AUTORIZACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS

Para obtener el registro de contador público dictaminador, los interesados deben de apegarse a lo establecido en los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 45 del Reglamento del mismo Código.

⁽¹²⁾ José Alberto Garrote. Diccionario Jurídico. Tomo I. p.323

⁽¹³⁾ Cfr. José Alberto Garrote. p.323.

Para que un Contador Público pueda emitir dictámenes fiscales, deberá de estar registrado ante la Administración General de auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ante esa autoridad deberá presentar una solicitud.

Los solicitantes de nacionalidad mexicana deberán acreditar dicha nacionalidad, esto es con su acta de nacimiento. Deberán tener título de Contador Público, registrado ante la Secretaría de Educación Pública y ser miembro de un colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría, con antigüedad mínima de 3 años previos a la presentación de la solicitud del registro.

El registro del que hablamos también se le podrá conceder a las personas con nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales en que México sea parte.

Asimismo los solicitantes deben acompañar a su solicitud copia certificada de su acta de nacimiento, de su cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública; constancia del colegio al que pertenezca expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud y deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro al contador público, éste deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o

asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

II.6 IMPEDIMENTOS PARA EMITIR DICTÁMENES.

De acuerdo con el maestro Manuel Osorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas - Políticas y Sociales un impedimento "en sentido general quiere decir obstáculo, embarazo, estorbo para una cosa."⁽¹⁴⁾

El Diccionario Fundamental del Español de México, define el impedimento como hacer que algo no pueda continuar, se interrumpa o no se pueda llevar a cabo.

De acuerdo con lo anterior, un contador público registrado no podrá desempeñar su actuación para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente, cuando esté afectada su independencia e imparcialidad.

Esto es cuando el contribuyente sea su cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

Cuando sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

⁽¹⁴⁾ Osorio Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Heliasta. Argentina 1975. p. 126

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar.

Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales sus emolumento dependa del resultado del mismo; sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

En las hipótesis señaladas se encuentra impedido para emitir dictámenes fiscales el contador público y asimismo cuando se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, pues la cercanía con este le impediría tener independencia e imparcialidad de criterio al emitir su opinión respecto a sus estados financieros.

II.7 OBLIGACIONES DE LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.

El concepto de obligación viene de obligatio, y lo definen las Instituciones de Justiniano como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*. Esto quiere decir que la

obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política.⁽¹⁵⁾ .

Menciona el Mestro Margadant, en su obra intitulada El Derecho Privado Romano que "la esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entregue algo, o haga algo, o responda de algo."⁽¹⁶⁾

De lo anterior nosotros definimos la obligación como un vínculo, entre dos o más personas, una de las cuales tendrá la facultad de exigirle a la otra una acción de dar, tolerar, hacer o no hacer, esta última se define como el sujeto activo de la obligación; la otra persona o sujeto pasivo, por el contrario tendrá el deber de cumplir con lo se comprometió y que el sujeto activo le esta solicitando.

Dentro de las obligaciones de los contadores públicos dictaminadores tenemos el estar debidamente registrado ante las autoridades fiscales competentes ;que formule su dictamen de acuerdo a las disposiciones del Reglamento y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del trabajo que desempeña.

Por lo que se refiere a las disposiciones del Reglamento que se deberán cumplir, las mismas se encuentran señaladas de manera pormenorizada en los artículos 44 Bis 1, al 58, contenidas en el Capítulo III, Sección I, del mencionado lineamiento.

(15) Cfr. Guillermo Floris Margadant S. Guillermo. El Derecho Privado Romano. Esfinge. 17ª ed. México, 1991. p. 307.

(16) Guillermo Floris Margadant S. Ibidem.

Tratándose de las normas de auditoría aplicable, el Reglamento dispone en su artículo 52, que se consideran cumplidas las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento; las del trabajo profesional cuando la planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse de los elementos del juicio suficientes para fundar su dictamen, el estudio y la evaluación del sistema de control interno del contribuyente que permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habría de emplearse y los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas sean suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

Que junto con el dictamen se emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y en él declare, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento.

Asimismo, se consideran como obligaciones del contador público dictaminador que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor de impuestos al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

CAPITULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

III.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Para hablar del Procedimiento Administrativo, analizaremos algunas definiciones de los doctos en la materia, pues existen diferencias de criterio del proceso en general y en particular, con las relaciones que deban establecer con el proceso y procedimiento administrativo.

El maestro Eduardo Pallares en su Diccionario de Derecho Procesal Civil define el proceso como un conjunto de fenómenos, de actos o acontecimientos, que suceden en el tiempo y que se mantienen entre sí determinadas relaciones de solidaridad o vinculación. ⁽¹⁾

Jaime Guasp, hace la distinción entre proceso y procedimiento y menciona que, en términos generales se llama proceso a toda instancia ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes, es decir, implica un conjunto de actos jurídicos coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada, y que procedimiento, por el contrario, son las formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, es el conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o, a la solución de un proceso.⁽²⁾

Para Eduardo J. Couture, todo proceso encierra uno o varios conflictos los cuales va a dirimir la autoridad a través de un acto y menciona que

(1) Eduardo Pallares. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 23ª. ed. Porrúa México. 1997. p. 640

(2) Citado por Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. 18ª. ed. Porrúa. México. 1997 p. 258

la doctrina distingue entre autodefensa -vías de hecho para hacer la justicia- la auto-composición -entendimiento para poner fin al conflicto por acto de las partes- y proceso -vía de derecho para poner fin al conflicto por acto de autoridad-. El proceso tiene, como finalidad hacer cesar el conflicto mediante un debate preordenado por acto de la autoridad.⁽³⁾

Al respecto menciona Francisco López Nieto, que “En efecto, toda actuación de la ley es proceso y por tanto, hemos de admitir que en el Estado moderno esa función es realizada no sólo por los tribunales de justicia, sino también por la Administración. El proceso que lleva a cabo la Administración para aplicar el derecho en uso de sus potestades, ya dictando normas, ya declarando o modificando derechos en primera decisión o revisando sus propios actos, ya imponiendo sanciones, se denominará procedimiento administrativo. El proceso que llevarán a cabo los tribunales revestidos de todas las garantías que la jurisdicción requiere, será procedimiento judicial. Habrá un procedimiento de la Administración, realización práctica del derecho, no revestido de tanta protección; y un procedimiento judicial rodeado de mayores garantías, que podrá incluso revisar al anterior. Uno y otro podrán versar sobre materia administrativa; y para distinguir el procedimiento propio de la Administración del procedimiento judicial que revisa el anterior, llamaremos primero procedimiento administrativo y al segundo procedimiento contencioso administrativo”.⁽⁴⁾

Nosotros no estamos de acuerdo con el maestro Francisco López, pues cualquier proceso de la índole que sea deberá de salvaguardar todas las garantías constitucionales, esto es, no importa qué proceso se esté llevando a cabo, la autoridad sea administrativa o judicial deberá respetar y salvaguardar las Garantías Constitucionales de los individuos.

⁽³⁾ Citado por Andrés Serra Rojas. *Ibidem.* p.259

⁽⁴⁾ Citado por Andrés Serra Rojas. *Ibidem.*

Alcalá Zamora pronuncia las diferencias entre el proceso y procedimiento y menciona que si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, cual sucede en el orden administrativo o en el legislativo, se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligado entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo. Así pues, mientras la noción de proceso es esencialmente teleológica, la de procedimiento es de índole formal, y de ahí que, como luego veremos, tipos distintos de proceso se puedan sustanciar por el mismo procedimiento, y viceversa, procedimientos distintos sirven para tramitar procesos de idéntico tipo. Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico, reflejado en su común etimología, de *procedere*, avanzar; pero el proceso, además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos - constituyen o no relación jurídica - que entre sujetos es decir, las partes y el juez se establecen durante la sustanciación del litigio.⁽⁵⁾

El maestro Gabino Fraga señala que el acto administrativo requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesaria para guiar su decisión y que al mismo tiempo constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales y que ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo.⁽⁶⁾

El carácter común de los procedimientos legislativo, judicial y administrativo es el de constituir el medio de realizar las tres funciones del Estado, no obsta para que entre ellos existan diferencias, debidas, unas, a que la técnica

⁽⁵⁾ Citado por Serra Rojas Andrés. *Ibidem*. p. 260

⁽⁶⁾ Cfr. Gabino Fraga. *Derecho Administrativo*, 36ª. ed. Porrúa. México. 1997. p. 261

del procedimiento se ha desarrollado grandemente en cuanto a la función judicial, y otras, a la diversidad de objeto de cada una de aquellas tres funciones. En efecto, dado el carácter abstracto e impersonal del acto legislativo, el procedimiento correspondiente no exige forzosamente colaboración alguna de los particulares, en tanto que los procedimientos judicial y administrativo están dominados por la necesidad de dar intervención a los particulares cuyos derechos pueden resultar afectados por la sentencia judicial o por el acto administrativo. Es cierto que no en todos los casos la función administrativa afecta a los particulares, ya que dentro de ella quedan comprendidas múltiples actividades de orden material o bien actividades jurídicas que no tienen carácter imperativo, como son las relacionadas con la gestión de parte del patrimonio del Estado; pero, en realidad, estas actividades sólo exigen procedimientos de carácter técnico, que no interesan dentro de la esfera de la Administración, y aunque en ambos casos no puede negarse que la autoridad está obligada a seguir ciertas normas, su actuación no suscita problemas de interés legal especial.⁽⁷⁾

Excluyendo la actividad administrativa, el procedimiento adquiere una gran importancia cuando el acto que se va a realizar tiene un carácter imperativo y afecta situaciones jurídicas de los particulares.

La falta de regulación del procedimiento administrativo es un fenómeno muy explicable dentro del Derecho Administrativo, pues en él ha ocurrido que, a diferencia de otras ramas como el Derecho Civil, la legislación positiva se ha conformado con establecer el derecho sustantivo, omitiendo la regulación de las vías que conducen a la producción del acto administrativo correspondiente, tanto por la imprecisión en las nociones del Derecho Administrativo, como por la circunstancia de que, en nuestro régimen legal, los principios constitucionales predominantemente liberales que rigieron con la Constitución de 1857 reducían las intervenciones del Estado en la vida de los

⁽⁷⁾ Cfr. Gabino Fraga. *Ibidem*.

particulares a un grado en que no era muy sensible la falta de reglas de procedimiento administrativo.

Otra posición del procedimiento administrativo inspirado en el procedimiento judicial, constituye una clara tendencia de los administrados, quienes desearían que en todos los casos la autoridad observara finalmente todas y cada una de las formalidades tutelares del procedimiento judicial.

Merkle en su obra de Teoría General del Derecho Administrativo, señala que la tendencia no es sino un trasunto de otra, nos referimos a que consiste en asimilar las instituciones del Derecho público a las del Derecho privado y que trata de explicar las primeras por los principios que rigen a las segundas, tendencia que hemos criticado por las consecuencias fatales que prácticamente se producen si el Estado ha de subordinarse a normas inspiradas fundamentalmente en la salvaguardia de intereses privados, y no en la debida conciliación del interés privado con las exigencias del interés público que la Administración tiene que satisfacer mediante su actuación. Además, y sin desconocer que la adopción por la Administración de las normas del procedimiento judicial ordinario es conveniente y aconsejable cuando trata de objetos similares, se ha criticado esa equiparación ilimitada de ambos tipos de procedimiento, el administrativo y el judicial, porque carecería de sentido que la Constitución estableciera un Poder independiente, el Poder Administrativo, con funciones propias, si éste estuviera obligado a proceder en los mismos términos que el Poder Judicial.⁽⁸⁾

Existe otra razón que se opone a la equiparación del procedimiento administrativo al judicial, y es la que deriva de la naturaleza misma del acto administrativo y de la sentencia judicial, pues mientras que esta última supone la existencia previa de un conflicto de derechos, que es precisamente lo que va a resolver la sentencia, y el que explica que las partes en el conflicto sean

(8) Citado por Gabino Fraga. *Ididem.* p.262

las que animen todo el procedimiento judicial, en la actuación administrativa, por el contrario, el conflicto de derecho no surge sino hasta que se dicta la resolución, o sea precisamente después de que se ha seguido todo el procedimiento administrativo. Ahora bien, es natural que el procedimiento se vea influido por su objeto y que será más eficaz cuanto mejor sirva al propósito perseguido, de donde se desprende que si el objeto y los propósitos del procedimiento administrativo son diferentes de los del procedimiento judicial, no es posible trasladar la aplicación de éste al dominio de la Administración. El mismo procedimiento judicial ha necesitado diversificarse para adaptarlo a las diversas exigencias de las relaciones jurídicas que puedan entrar en conflicto, y así, la vía ordinaria, la vía sumaria, la vía ejecutiva, el procedimiento mercantil, y otros, son ejemplos elocuentes de que, aun en el dominio propio de la función jurisdiccional, no puede existir un procedimiento único.

Finalmente, la última posición adoptada por nuestro régimen legal consiste, en organizar procedimientos especiales adecuados al acto que ha de realizarse, separándose de los moldes del procedimiento judicial ordinario. Esta posición ha obedecido a la necesidad de acomodar la manera de actuar de la Administración a las necesidades que ella tiene que satisfacer, reconociendo así que el procedimiento para ser útil y eficaz deber ser impuesto por los objetivos especiales de la actividad administrativa.

Entre esos procedimientos especiales podemos señalar como ejemplos los establecidos para la determinación de los créditos fiscales, para fijar las bases de las obligaciones tributarias a cargo de cada causante, para la obtención de concesiones de explotación de bienes de la Nación como aguas, minas y tierras o de servicios públicos como vías de comunicación, transportes y energía eléctrica, para la obtención de patentes de invención o registro de marcas y avisos comerciales; para la naturalización de extranjero; para la autorización de escuelas privadas de enseñanza primaria, secundaria, y normal; y para la expropiación por causa de utilidad pública, entre otros.

El maestro Alcalá Zamora argumenta que el procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades - ordenados y metodizados en las leyes administrativas -, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condicionan su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin.

El conjunto de trámites forman un necesario material informativo, que conduce a la elaboración del acto administrativo.

La preparación del acto administrativo - siguiendo el camino por donde deben marchar los expedientes - proporciona al poder público los elementos indispensables para su formación eficaz y su ejecución estricta, como metas del estado de derecho. Las actividades materiales, los procedimientos técnicos, económicos y jurídicos, son en muchos casos, medios útiles y necesarios para llegar a la culminación del acto administrativo. El procedimiento, por lo tanto, es un elemento formal del acto administrativo que domina la casi totalidad de la acción administrativa. Es la forma actuante de la Administración Pública. El expediente administrativo, como forma escrita y documentada, recoge todas las actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento administrativo.

Al estudiarse esta materia de una manera general, es necesario deslindar los caminos que debe transitar la administración.

a) La gestión administrativa o de oficio en la que no intervienen los particulares, salvo por excepción. Es una actuación espontánea de la Administración para el cumplimiento de los fines del Estado, con formalidades muy simples, rápidas, ágiles, flexibles y limitadas al cumplimiento de la ley y a asegurar el interés general.

b) El procedimiento administrativo de carácter imperativo que afecta los derechos de los particulares, que deducen sus tensiones administrativas. Estos son originados en la ley y protegidos a través de los procedimientos administrativos que son una sucesión de garantías jurídicas.

Elevado a la categoría de una garantía constitucional - cuando lesiona un derecho -, este problema ha ido adquiriendo importancia y seguridad en nuestras instituciones administrativas. No podemos dejar de aludir a la influencia del procedimiento jurisdiccional, que en algunas ocasiones inspira a la ley, pero, como señalaremos, tiene un campo de acción diferente.

Los tres actos más importantes de la acción del Estado son: la ley que es el acto que corresponde a la función legislativa; la decisión administrativa o ejecutorio, que es el acto más importante de la función administrativa y la sentencia, que es el acto típico correspondiente a la función jurisdiccional. No señalar procedimientos en materia legislativa, administrativa y judicial, es destruir los principios del estado de derecho y llegar a la actuación arbitraria de los funcionarios.

Dice el maestro Nava Negrete, en su obra de Derecho administrativo Mexicano que corresponde a toda actividad del Estado un procedimiento, que es el cauce legal obligatorio a seguir y que cada una de las tres actividades o funciones del Estado, la legislativa, la judicial y la administrativa, siguen el procedimiento previsto en la ley para su realización. Es común llamar proceso legislativo al procedimiento que deben seguir los órganos legislativos constitucionalmente establecidos a fin de elaborar la ley y realizar su función propia, que es la legislativa.⁽⁹⁾

⁽⁹⁾ Cfr. Alfonso Nava Negrete, Derecho Positivo Mexicano. Fondo de Cultura Económica. México. 1996. p. 37

Nava Negrete, dice que se pueden señalar cuatro etapas en la formación de la estructura del actual procedimiento administrativo:

Primera. Durante el siglo XIX, que se caracteriza por un procedimiento hermético, es decir, que las leyes, reglamentos u otros ordenamientos generales no regulaban tal procedimiento, no se sabía qué pasos daba o debía dar la autoridad para emitir ciertos actos. Casi en completo secreto la administración tomaba sus decisiones. Menos se podía pensar y plasmar alguna intervención del particular en el procedimiento.

Segunda. Cubre hasta la cuarta década del presente siglo, en la que se empieza a regular o prever un procedimiento a seguir para la realización de los actos administrativos. Se fijan requisitos para obtener permisos o licencias, tiempos para presentar solicitudes ante las autoridades y para que éstas dicten sus resoluciones, bases para inconformarse por sanciones administrativas.

Tercera. Rebase los años cuarenta, con un procedimiento administrativo propiamente dicho, para encauzar la actividad administrativa, pero la peculiaridad inicial de reconocer que en muchos casos era necesaria la intervención de los particulares, que serían los afectados con la resolución final. Sobre todo, estos últimos tendrán que aportar pruebas o ampliar las presentadas, informar de los hechos ocurridos con su manera de verlos que serían en su beneficio o perjuicio. Ya no es un procedimiento exclusivo para las autoridades, cuando menos no en todos los casos.

Cuarta. Parte de los años setenta, con una legislación administrativa que aumenta la obligada concurrencia de autoridades y particulares en el procedimiento, no sólo porque las resoluciones administrativas deben estar apoyadas en hechos reales, ciertos, auténticos, sino también porque es por este medio que se cumple con la garantía de audiencia regulada en el artículo 14 constitucional.

Luego, no cualquier procedimiento administrativo será el aceptado; pues se requiere que sus etapas den amplio cumplimiento a la garantía antes señalada; pues, la autoridad tiene que recorrer un camino para poder emitir sus actos, no puede actuar a su libre albedrío, pues de ser así violaría la esfera jurídica del gobernado.

Particularizando el procedimiento administrativo lo definimos como el conjunto pasos encaminados que tiene como consecuencia el acto administrativo.

Conceptuamos el procedimiento administrativo como el medio o vía legal de realización de los actos administrativos. Quedan incluidos, procedimiento de producción, ejecución, autocontrol, impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa.

III.2 EL CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS DE 1936.

El artículo 14 de nuestra Constitución Política, señala la garantía de legalidad, así como la del debido procedimiento el cual debe cumplir con los requisitos fundamentales siguientes:

Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la situación que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas; que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga algo lo demuestre; y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad; que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados para presentar

alegaciones, y que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las situaciones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.⁽¹⁰⁾

Es común omitir la regulación del procedimiento administrativo en la ley, y conformarlo siguiendo el procedimiento judicial u organizarlo con estructuración propia nacida de la fisonomía que impone el Derecho Administrativo; es necesario superarla como exigencia del actual régimen de legalidad en los actos administrativos. Su conformación al procedimiento judicial no es conveniente. Inconveniencia justificada no porque su equiparación ilimitada haga carente de sentido la separación del Poder Ejecutivo y el Poder Judicial pues la diversidad de procedimientos no condiciona la diversidad de los poderes vistos, sino por el destino contenido y fin que en ellos se conduce y busca. Además, la necesaria similitud o igualdad de algunos actos procedimentales sólo explican mejor la unidad del Derecho Procesal pero nunca la falta de un Derecho Procesal Administrativo.

La construcción de un procedimiento administrativo adecuado a la función administrativa por canalizar, impone continua observación y sistematización de los elementos que lo integran. A este propósito se encaminaron las propuestas de los delegados asistentes al Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en el año de 1936, señalando como rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo los siguientes:

El principio de la audiencia de las partes; la enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la Administración o por las partes en el procedimiento; la determinación del plazo en el cual debe obrar la Administración; la precisión de los actos para lo que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos; la necesidad de una motivación por lo

⁽¹⁰⁾ Cfr. Gabino Fraga. *Derecho Administrativo*. 36ª. ed. Porrúa. México. p.262

menos sumaría de todos los actos administrativos que afecten a un particular; así como la condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares.

Y como reglas generales complementarias: la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijen garantías de procedimiento para el particular, debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quien la infrinja.

Se optó por dividir el procedimiento administrativo, en procedimiento de creación y procedimiento de impugnación de los actos administrativos. Comprendiendo en el primero todos los procedimientos que no sean de impugnación. Cómoda es la distinción pero no sin motivo ni sentido. Es difícil y a veces imposible enumerar todos los procedimientos administrativos, la propia legislación administrativa es numerosa y complicada; además, las características del procedimiento de creación no se pueden atribuir al de impugnación ni viceversa.

Descartando el procedimiento técnico y todos aquellos - aún jurídicos - que no afectan las situaciones jurídicas de los particulares, nos referiremos al procedimiento de producción de los actos administrativos.

A pesar de la carencia de solemnidad y la rapidez que deben caracterizar al procedimiento administrativo, en los casos en que se pueden afectar derechos o intereses de los particulares deben establecerse las formalidades mínimas indispensables para evitar el desconocimiento o la afectación arbitraria de los derechos de los gobernados.

III.2.1 EL PRINCIPIO DE AUDIENCIA DE LAS PARTES.

La garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, no sólo es obligatoria para las autoridades judiciales y administrativas, sino también para el Poder Legislativo, de suerte que éste, cuando expida leyes por las cuales vayan a afectarse derechos o posesiones de los particulares, está obligado a establecer que se les oiga y se les den oportunidades de defenderse en el procedimiento que culminará en la afectación de los derechos de los particulares. Este es uno de los mínimos legales que se señalaron en el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas en el año de 1936 en Varsovia.

Se estima que no en todos los casos es posible dar al particular la oportunidad de ser oído dentro del procedimiento de elaboración de los actos administrativos, por lo que su cumplimiento se supliría en el procedimiento de impugnación, el cual es un recurso administrativo; siempre y cuando se suspendiera la ejecución del acto impugnado, en las condiciones legales y que la impugnación se permitiera en los casos en que no se cumpla con aquellas garantías; de lo contrario, el propósito de las garantías de permitir al particular alegar y defenderse antes de que un acto le prive de sus bienes, derechos, posesiones, quedaría frustrado y, peor, si la ejecución del acto producía efectos irreparables por la resolución del recurso administrativo. Así las leyes y autoridades administrativas cumplirán con el artículo 14 Constitucional.

No es necesaria para la autoridad administrativa la forma de un procedimiento judicial para acatar el 14 Constitucional. La idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas, esto se puede cumplir cabalmente en un procedimiento administrativo, pues la

connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se dé audiencia al interesado.

El control de la legalidad de los actos Administrativos, es un problema que hoy en día no se discute. En todo caso, la interrogante es cómo y ante quién. Los países que como el nuestro adoptan la teoría de la división de poderes, otorgan la solución de los conflictos a los tribunales judiciales; sin embargo, cuando estos conflictos surgen entre la Administración Pública, por actos de ella, y los administrados, ya no corresponde cabalmente su solución a los tribunales judiciales, sino que dentro del ámbito del Poder Ejecutivo, se han establecido los medios a través de los cuales se puede controlar el actuar de la administración, desde el momento en que se inician el procedimiento administrativo, a través de las instancias o pretensiones, como más adelante se precisarán, pero sobre todo a través del contencioso administrativo. Tan es así que la importancia de esta figura se ha identificado con la justicia administrativa. En efecto, algunos autores estiman que el núcleo del Derecho Procesal Administrativo es el contencioso administrativo o justicia administrativa.

No se debe encasillar la justicia administrativa en el juicio contencioso administrativo, pues, olvidáramos la figura de la instancia y los recursos administrativos, que se dan dentro del ámbito de la propia autoridad administrativa y el recurso que se otorga a las autoridades ante el Poder Judicial Federal, así como el juicio de amparo en materia administrativa y, más correctamente, en materia fiscal.

Hoy en día la justicia administrativa es más amplia, que el solo contencioso administrativo, es el conjunto de medios de defensa con los que cuentan los administrados, particularmente los contribuyentes, para prevenir, en primer término, el nacimiento de los actos definitivos en la vía administrativa que lesionen su esfera jurídica; una vez producidos éstos, para impugnarlos ante la

propia autoridad administrativa; posteriormente, ante los tribunales administrativos y, finalmente, ante los tribunales judiciales en materia administrativa.

Los medios de defensa a que nos referimos en nuestro enunciado anterior son los siguientes: las instancias administrativas, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, tanto en materia administrativa como fiscal.

Dentro del concepto de justicia administrativa debe comprenderse al conjunto de órganos pertinentes a la administración activa encargados de resolver las instancias y recursos administrados, los tribunales administrativos y los tribunales judiciales en materia administrativa.⁽¹¹⁾

Dentro del procedimiento administrativo algunas leyes confieren a los administrados la posibilidad de desvirtuar una serie de imputaciones, generalmente contenidas en actas levantadas en cumplimiento de órdenes de visita emitidas por las autoridades administrativas y particularmente fiscales, para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre la materia, evitando de esa manera que el acto administrativo lesione su esfera jurídica. Este mecanismo constituye una forma de control de legalidad del actuar administrativo, con la intervención del administrado, con la peculiaridad de que esta participación se da antes de que se actualice la lesión jurídica, es decir, a través de una instancia administrativa.⁽¹²⁾

El mecanismo mencionado constituye una forma de control de legalidad del actuar administrativo, con la intervención del administrado, con la

(11) Sergio Martínez Rosaslanda. Pensamiento de José López Portillo sobre la Justicia Administrativa. Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al servicio de México. Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo I. México. 1982. p. 41 a 59.

(12) Sergio Martínez Rosaslanda. La Instancia Administrativa. Revista Jurídica anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana. No. 23. 1994. p. 203

peculiaridad de que esta participación se da antes de que se actualice la lesión jurídica, es decir, a través de una instancia administrativa.

La instancia administrativa es una pretensión del administrado o contribuyente –dentro del procedimiento administrativo– con el objeto de prevenir el nacimiento de un acto administrativo desfavorable.

La participación del administrado en el procedimiento de elaboración de los actos administrativos para vigilar que con ellos no se lesionen sus derechos, constituye un verdadero derecho, consiste en permitir que terceros se opongan a que un acto administrativo se realice en forma definitiva por afectación de sus derechos creados. ⁽¹³⁾

Una vez que la autoridad administrativa emite un acto y ha sido dado a conocer al particular, el cual considera que es contrario a sus intereses, por violaciones a las normas establecidas para su creación, o a la falta de algún elemento, ya que las irregularidades pueden ser de forma y fondo, el gobernado tiene el poder de exigir a la Administración que se sujete a su funcionamiento, a las normas legales establecidas para su actuación y emisión de actos. Dicha exigencia del gobernado se traduce en un medio de protección, de defensa, es decir en un recurso administrativo.

Debemos de mencionar que recurso en sentido amplio serán todos los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos que lo afectan, y en general para defender sus derechos respecto de la administración pública.

(13) Cfr. Alfonso Nava Negrete. Derecho Procesal Administrativo. Porrúa. México. 1959. p. 21

Los recursos administrativos son el medio legal del cual dispone el particular afectado para obtener de la autoridad, en términos legales, la revisión del acto que lo afecta y en esta revisión la autoridad confirme, revoque o modifique según sea el caso.

El maestro Gabino Fraga en su libro de Derecho Administrativo señala algunos elementos que caracterizan al recurso administrativo, como la existencia de la resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular; la fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse; la fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso; los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito; la fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso y la obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución.

De estos elementos también resultan otras grandes clasificaciones de los recursos administrativos, pues obedecen a un punto de vista determinado por la apreciación subjetiva del calificador. Punto de vista que no es arbitrariedad sino modo de ver particular del que clasifica. A lo clasificado vendrá un vocablo con significación gramatical o jurídica. Tratándose de los recursos sucede igual. Se toma el efecto del recurso, la autoridad que lo resuelve, la acción que realiza esa autoridad y otros.⁽¹⁴⁾

Podemos hablar de grandes y variados tipos o grupos de recursos como los obligatorios y optativos, los que conoce y resuelve la misma autoridad que los emitió, los que conoce y resuelve otra autoridad, que puede ser la superior jerárquico. Los recursos de reconsideración y los de revisión, los primeros son los que resuelve la misma autoridad que los emitió, pues se

⁽¹⁴⁾ Cfr. Nava Negrete Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. México. 1959. p.103

reconsideran los actos propios, los segundos son ajenos a la autoridad que los conoce.⁽¹⁵⁾

También tenemos los recursos de reconsideración, de reposición, de oposición, revocación reclamación, revisión o jerarquizo, de alzada, de nulidad, queja, segunda instancia y otros. La característica fundamental en todos estos es que concluyen en la revocación, modificación, anulación o confirmación del acto impugnado. Se pueden diferenciar en cuanto a los efectos que se emiten por distintas autoridades; respecto al de nulidad que todo sea nulo y que se vuelva el procedimiento a su estado inicial; el de queja el superior jerárquico ordena al inferior que se cumpla con lo ordenado. Los recursos de procedimiento señala el maestro Nava son propios de la legislación española, pues efectan el procedimiento no el fondo. Independientemente de la consagración que la práctica de la costumbre o la ley hayan hecho de las mencionadas expresiones, hagamos algunas observaciones. Del primer grupo los vocablos oposición y reclamación nos parecen expresiones genéricas de un solo tipo de recurso, el de reconsideración; los términos reposición y revocación aluden a efectos de un recurso que pueden compartir recurso de reconsideración y de revisión; del segundo grupo, recurso jerárquico, revisión jerárquica, jerárquico propio, son denominaciones impropias, hacen suponer la existencia de una relación jerárquica entre el órgano administrativo revisor y el órgano administrativo cuyo acto se revisa, que no existe tratándose del recurso administrativo de revisión.⁽¹⁶⁾

Una vez que se agotó la instancia administrativa, que después de ésta se interpuso recurso administrativo y la resolución en éste fue contraria a las pretensiones del actor, dependiendo de la materia de que se trate podrán interponer Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la federación; es decir

⁽¹⁵⁾ Cfr.. Ibidem

⁽¹⁶⁾ Cfr. Ibidem. p.104

agotar la instancia contenciosa-administrativa, aquí existe una resolución que es contraria para el contribuyente y podrá interponer juicio de nulidad.

Existe una litis o conflicto el cual va a dirimir una autoridad; en este caso el Tribunal Fiscal de la Federación; y una vez que el tribunal emita su sentencia y esta sea contraria a las pretensiones del actor, podrá interponer como última instancia juicio de garantías.

III. 2.2 LOS MEDIOS DE PRUEBA.

Menciona el maestro Gabino Fraga que se llama medio de prueba a todo elemento que sirva de una u otra manera, para convencer a la autoridad de la existencia o inexistencia de un dato determinado. Es por tanto un instrumento o algo que se maneja para llegar a comprobar alguna posición en sentido afirmativo o negativo.⁽¹⁷⁾

Señala, Sergio Francisco de la Garza que la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nula la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional.⁽¹⁸⁾

Debemos mencionar que en el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, el cual se llevó a cabo en Varsovia en año de 1936, se señaló como uno de los requisitos mínimos fundamentales del debido proceso el derecho de audiencia.

(17) Cfr. Gabino Fraga. Derecho Administrativo. 36ª ed. Porrúa. México. 1997. p. 345

(18) Cfr. Sergio Francisco Garza de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. Porrúa. México. 1994. p.693

Existen variados medios de prueba que pueden ofrecerse en el procedimiento administrativo como los informes, cuestionarios, comparecencias y proporción de documentos.

Se pueden solicitar a los particulares o a la misma autoridad, la resolución de cuestionarios; a través de oficios se les puede solicitar también información o el requerimiento de documentos. Toda la información que se recabe con esos podrá usarse como prueba, aun en contra de los mismos que la proporcionaron.

Los documentos e informes que sirven como medio de prueba pueden ser públicos y privados entendiéndose por los primeros aquellos que provienen de autoridades o fedatarios públicos y que por la existencia sobre aquellos de sellos, firmas u otros signos exteriores, permite al gobernado tener la certeza jurídica de conocer incuestionablemente que la autoridad emitió un determinado acto.

Los documentos públicos, señala el maestro de la Garza, hacen fe de su contenido independientemente de la relación que tenga con el interés del autor y a la vez hace la fe de su autor, por su autenticidad y fecha. Por el contrario los documentos privados hacen fe de su contenido solamente cuando va contra el interés de su autor, y no hacen fe sino hasta que no pueda considerarse como legalmente reconocido, ni de su autor ni de su fecha.⁽¹⁹⁾

Los peritajes también constituyen un importante medio de prueba, pues se considera que tiene puntos estrechamente vinculados con la inspección; los peritajes como de acuerdo a lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación son opiniones. Los peritajes son realizados por personas que tiene pleno conocimiento de la ciencia o arte que se trate. Como lo sería un contador público en una pericial contable, pues daría su opinión en cuanto si se reflejan razonablemente los movimientos del contribuyente.

⁽¹⁹⁾ Cfr. Sergio Francisco Garza de la. *Ibidem*. p.696

La prueba testimonial no es frecuente en el procedimiento administrativo aunque son admisible toda clase de pruebas, excepto la confesional por parte de la autoridad, así como los informes salvo que éstos se limiten a hechos que consten en documentos que estén en poder de la autoridad.

La ley señala con cierta regularidad las pruebas que el particular debe aportar para instruir a la Administración en el asunto y para comprobar sus aseveraciones orales o escritas. Rara vez se individualiza el tipo de prueba pero impera la documental, propia de un procedimiento escrito como el de creación. Si el particular no aporta los medios probatorios que las normas legales establecen, la autoridad suple la falta. Por ejemplo, presentadas las declaraciones para que la autoridad fiscal las califique, si el causante no presenta sus libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de sus declaraciones, la autoridad calificadora determinará los ingresos gravables estimativamente, para lo cual se valdrá de los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier clase.

A falta de enumeración de pruebas, la ley va fijando al particular los casos en que ha de ofrecer medios probatorios, para que la autoridad los tome en cuenta y sirvan para que ésta cuente con elementos de juicio, respecto de la situación económica, tributaria, legal de aquél. El legislador establece un sistema de pruebas libre en el procedimiento de producción, acorde en nuestro concepto con la flexibilidad que debe tener la conducta de la Administración en la apreciación de los hechos para la mejor realización de sus atribuciones. Con esto último armoniza la amplitud concebida por la ley a la Administración para buscar los medios o elementos de prueba que juzgue pertinentes para la formación de su juicio en la producción de los actos administrativos.

Las pruebas y medios de que se asiste y vale la autoridad administrativa son de lo más variado: documentos, peritajes, testimonios, inspecciones, visitas, informes, obtención, verificación y confrontación de datos, y todos aquellos que le sirvan para conocer el asunto tratado. Autorizada por el legislador la Administración logra esos elementos probatorios del causante, de las personas físicas o morales que tengan o hayan tenido relaciones o negocios con los contribuyentes, de funcionarios y oficinas públicas.

Es decir, los medios de prueba serán todos aquéllos elementos con que la autoridad pueda llegar a conocer de la manera más verás el asunto en estudio; como ya se mencionó, en nuestra legislación establece que los medios de prueba más idóneos serán los documentales, pues estamos ante la presencia de un Derecho eminentemente escrito.

III.2.3 EL PLAZO DE ACTUACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN.

Para que la autoridad Administrativa, actuase dentro del marco de legalidad, el cual encontramos plasmado en Nuestra Carta Magna en los artículos 14 y 16, y no vulnere la esfera jurídica del gobernado, deberá de realizar su actuación en un plazo breve para no dejar en estado de indefensión al gobernado.

El plazo para la actuación de la autoridad lo encontramos en el artículo 14 constitucional, el cual establece que para que la autoridad pueda afectar nuestra esfera jurídica, tendrá que hacerlo cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento y una de estas es el plazo de la actuación por parte de la autoridad. mismo que es de cinco años y que se encuentra previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la federación el cual establece que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para

determinar las contribuciones omitidas, sus accesorios o para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones deben ser realizadas en el plazo señalado con anterioridad.

Es decir las autoridades deberán ejercer sus facultades fiscales dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, el cómputo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realizan en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso.⁽²⁰⁾

En el caso de las consultas relativas a la metodología, la autoridad, cuenta con un plazo de ocho meses, para resolverlas. Cuando la autoridad en algún momento requiera al gobernado para que cumpla con ciertos requisitos o le proporcione algún elemento para resolver, el plazo empezará a contar a partir de que el requerimiento halla sido cumplido.

El Código de la materia establece diferentes plazos para la actuación de la autoridad, esto con el fin de no violar la esfera jurídica del gobernado.

III.2.4 LA PRECISIÓN DE LOS ACTOS PARA LAS QUE SE DEBA TOMAR OPINIÓN DE OTRAS AUTORIDADES.

Para que el ejercicio de la función administrativa sea pronta y tenga mayor certidumbre para los gobernados, el Estado involucra a todos los órganos de la Administración Pública Federal, junto con las administraciones

⁽²⁰⁾) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1973-1993. p. 537

estatales y municipales, respecto a la realización de las funciones administrativas de la federación, esta forma de trabajar se denomina coordinación administrativa.

Esta coordinación administrativa, constituye una técnica que sirve para lograr la unidad de la actuación de la Administración Pública en su conjunto; es combinar los esfuerzos de los órganos que integran la administración, con el fin de satisfacer los fines públicos de manera apropiada su finalidad es la unidad en la actuaciones a través de todos los órganos del estado. La coordinación puede darse por dos tipos de relaciones interorgánicas o interadministrativas. La primera es en la que se vinculan dos o más órganos que pertenecen a la misma entidad, verbigracia la Administración General de Auditoría Fiscal y cualquier Administración Local, pues las dos pertenecen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la interadministrativa se vinculan dos o más órganos de distintas entidades administrativas como puede ser la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y el Ministerio Público, el Instituto Mexicano de Seguro Social.

La coordinación administrativa es la relación que establecen las autoridades, para un mejor despacho de sus asuntos, pues con ésta pueden pedir opinión, documentos, actuaciones, archivos y demás informes que solicite una autoridad administrativa a otra por así convenirle, pues con esto se tendrá un mejor y mayor conocimiento del asunto que este tratando; la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en sus artículos 21 y 22 le confiere facultades al presidente de la República para constituir comisiones intersecretariales, para el despacho de asuntos cuando tengan que intervenir varias Secretarías de Estado, y podrá celebrar convenios de coordinación de acciones con los gobiernos estatales, y con sus municipios. Asimismo, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el capítulo de las Unidades Administrativas Centrales señala la coordinación de las unidades administrativas para un mejor despacho de los asuntos, de vigilancia de prestaciones de carácter social, cultural, de capacitación de personal, y otras.

III.2.5 LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS.

Los actos administrativos, no sólo deben ser legales y fundados, sino también motivados, tal y como lo expresa el artículo 16 de la Constitución, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar a dicho acto, esa motivación debe ser también expresada en el propio acto y los motivos deben darse en la realidad práctico-jurídica, no simplemente manifestados a priori por la autoridad.

En los actos administrativos, para que se den los requisitos de fundamentación y motivación, basta que quede claro el razonamiento substancial. El artículo 16 Constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos; dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en la hipótesis normativa, bastando que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que comprenda el argumento expresado, cuando en los actos, exista la omisión total de motivación, a lo que sea tan imprecisa que no dé elementos al particular para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por la autoridad, esto podrá dar motivo a declarar la nulidad de la resolución que se impugne, por la falta del requisito formal de motivación.⁽²¹⁾

La motivación es un requisito fundamental para que los actos administrativos puedan vulnerar la esfera jurídica del gobernado, y fue de los enumerados en el Congreso de Ciencias Administrativas, como uno de los requisitos mínimos legales de cualquier procedimiento, o acto de autoridad.

(21) Jurisprudencia No. 272 noviembre de 1986, Revista No. 83. p. 396 Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda Época.

La fundamentación y motivación deben expresarse en el texto mismo del acto de autoridad, es decir que en el acto de molestia se expresen los razonamientos con base en los cuales se llegó a la conclusión de que el acto concreto al que se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, puesto que motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que la autoridad formuló al establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal; en tanto que fundar es señalar los preceptos legales en que se apoya el acto, debiendo existir adecuación entre el motivo y el fundamento expresado, como lo establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.⁽²²⁾

Podemos decir que fundar es la hipótesis normativa prevista en las normas positivas y motivar es la conducta, hecho y acciones que el gobernado ajuste a esa hipótesis.

III.2.6 LAS CONDICIONES PARA LA NOTIFICACIÓN DE LA DECISIÓN.

La notificación es la forma en que se le da a conocer a los interesados en un asunto, el contenido de un acto o resolución de autoridad, ya sea directamente o bien a su representante legal o a la persona autorizada para ese efecto, debiéndose practicar en el domicilio señalado para practicar dicha diligencia.

Consideramos que esta es la parte más importante de cualquier procedimiento administrativo, pues únicamente con la notificación

⁽²²⁾ Jurisprudencia No. 294 abril 1987. Revista No. 88. p. 804. Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda Época.

realizada con las formalidades señaladas es como un acto puede nacer a la vida jurídica y producir efectos; ya que lo contrario ocasionaría dejar en estado de indefensión al particular afectado y esto traería como consecuencia la ilegalidad del acto que se pretendió notificar.

Gómez Orbaneja y Hedce reconocen que existen varias especies de notificaciones y las definen como citación que es la convocatoria con señalamiento de sitio, día y hora que deba comparecer el interesado; el emplazamiento, que es la convocatoria para comparecer dentro de un termino o plazo que se señala y que se cuenta desde la propia notificación y el requerimiento el cual en un acto formal de intimación que se hace a alguna persona para que entregue, haga o deje de hacer alguna cosa.⁽²³⁾

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 134 las diferentes formas en que pueden practicarse las notificaciones, como son en forma personal, por correo certificado con acuse de recibo, por correo ordinario, por telegrama, por estrados, por edictos, por instructivo, por mensajería con acuse de recibo, por facsimilar y otros.

La notificación es un acto por virtud del cual una autoridad pone en conocimiento de las partes cualquier acuerdo recaído en el negocio que ante ella se ventila. La notificación, por tanto, no es un acto desarrollado por las partes, sino que emana del órgano estatal encargado de conocer de determinado asunto.

Se considera que la notificación es el acto por el cual la Administración Pública hace saber, en forma fehaciente y formal, a aquellos a quienes va dirigido el acto administrativo, éste y sus efectos. Los efectos de la notificación son los siguientes:

⁽²³⁾Citado por Garza Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18°. Porrúa. México. 1994 p.714

1.- Que el gobernado tenga conocimiento del acto administrativo.

2.- Que sea punto de partida para el cumplimiento de los derechos y obligaciones que impone el acto administrativo.

3.- Punto de partida para hacer valer, dentro del plazo que señalen las leyes, los medios de impugnación.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 310 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, las notificaciones personales deben entenderse, en principio, con la persona que debe ser notificada o con su representante legal, y a falta de ambas se dejará citatorio con cualquiera persona que se encuentre en el domicilio.

Las notificaciones por correo certificado con acuse de recibo según lo dispuesto en la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, podrán realizarse cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos; así como de actos que puedan ser recurridos.

Dichos actos podrán ser notificados de acuerdo con lo previsto por los artículos 457 y 463 de la Ley de Vías generales de comunicación: La correspondencia registrada deberá ser entregada a los destinatarios o a las personas autorizadas por éstos y tratándose de una sociedad, debe entregarse a su representante legal; en tal virtud, para tener por legalmente hecha una notificación a una persona moral, es necesario que exista la certificación correspondiente en el acuse de recibo, en la que se haga constar que la notificación se entregó a su representante legal.

Las formalidades que deben contener las notificaciones personales, según el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, son que cuando el notificador se presente en el domicilio del interesado y no se encuentre este ni su representante legal, le dejará un citatorio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo de 6 días a las oficinas de la autoridad fiscal; si la persona citada o su representante legal no esperan al notificador en la hora y día hábiles señalados, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio del interesado, o en su defecto con el vecino, sin que tengan que observarse otras formalidades diversas a las previstas en el precepto indicado.

El Código Federal de Procedimientos Civiles no es aplicable en forma supletoria para las notificaciones personales practicadas por las autoridades administrativas, ya que la aplicación supletoria de un ordenamiento legal respecto de otros opera cuando estando previsto en el Código de la materia una determinada institución, no se contenga su reglamentación o existiendo dicha reglamentación, sea deficiente, pero tratándose de notificaciones personales practicadas por autoridades administrativas, los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, no sólo contemplan la institución, sino además, previenen las condiciones, términos y detalles conforme a los cuales las multicitadas notificaciones personales deben realizarse.

En materia administrativa, como ya lo vimos, existen diferentes formas de notificación, es decir de harcerle saber al gobernado los actos que emitió la autoridad de la materia; las formas de notificación contienen un procedimiento específico, esto a fin de que la autoridad tenga la plena seguridad de que dicho acto fue realmente hecho del conocimiento de aquél a fin de no vulnerar su esfera jurídica y no dejarlo en estado de indefensión, asimismo, la notificación es el acto por el cual nacen a la vida jurídica los actos administrativos, pues mientras no se hace del conocimiento del gobernado el acto, no empieza a tener efectos jurídicos.

III.2.7 LAS FORMAS DE REVISIÓN

Al referirnos a las formas de revisión de la autoridad, nos referimos a la de oficio, la cual encontramos de manera directa en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala la facultad las autoridades fiscales para que, discrecionalmente, revisen las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

CAPITULO CUATRO

EL PROCESO SANCIONADOR DE LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS

IV.1 CAUSAS PARA SANCIONAR LOS A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS

De a cuerdo con el Diccionario Etimológico Griego-Latín del Español, infracción, deriva de Infraction.- It. Infrazione. - In. Infringement.- A. Verletzung, Uebertretung. - P. Infraccao.- C. Infracció.- E. Malobeo. (Etim. - Del lat. *Infractio, onis.*) etimología latina que quiere decir, transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.

También la define como una circunstancia, fractura, como incompleto, sin desplazamiento.

Jurídicamente infracción, en sentido amplio equivale a vulneración de los principios o de las reglas del Derecho; mas en sentido estricto o legal se emplea generalmente, junto con la de reglamentos, para determinar la infracción de los mismos.

La infracción fiscal es definida por el Lic. López Velarde como todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.⁽¹⁾

El Diccionario razonado de legislación civil, penal comercial y forense, editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, define la

⁽¹⁾ Cfr. Citado por Garza Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª Porrúa. México. p. 535.

infracción como la transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado, y menciona que toda persona es responsable de las infracciones que comete, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados.

Las Infracciones las podemos clasificar de la siguiente forma:

Infracciones de omisión o de controversia e infracciones de comisión o intencionales.- La controversia es la violación no delictual de la norma, es un dejar de hacer sin ánimo de causar perjuicio. Verbigracia en materia tributaria, estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

En algunos casos el Derecho, para restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico, entonces establece como sanción la nulidad de tales actos. Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva, forzosamente, su observancia, constituyendo este cumplimiento forzoso una sanción en sentido lato, según veremos más adelante.⁽²⁾

Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o indemnización, que es también una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas, dentro de lo posible, al estado que tenían antes de la violación, mediante la reparación de los daños sufridos. La

(2) Cfr. Margarita Lomelí Cerezo. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa. México. 1979. p.13

agravación de la obligación incumplida, es decir, la modificación de la misma en desventaja o perjuicio del infractor del Derecho, es también una sanción que se aplica en el caso de que el deudor se constituya en mora o cuando por su culpa se hace imposible el cumplimiento de la obligación.⁽³⁾

La pérdida de derechos constituye igualmente una sanción que el Derecho utiliza con gran frecuencia, verbigracia, la rescisión de contratos, la caducidad, la rescisión de un permiso o de una concesión. Por último, hay ocasiones en que el derecho violado no puede ser reestablecido en el caso concreto, como en el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero sí es posible aplicar al delincuente una sanción, la pena, que tiende a evitar, o reprimir la repetición de hechos ilícitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.⁽⁴⁾

Margarita Lomelí Cerezo, señala dos tipos básicos de sanción: las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación y que se realizan –para que se remueva la violación- y las sanciones que no tienen ese propósito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo, que se aplican –porque la violación se ha producido- y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor. Considera que de acuerdo con la tendencia dominante en el campo del Derecho Administrativo y, en particular, en la materia tributaria, como sanción propiamente dicha sólo a las del tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma.⁽⁵⁾

(3) Cfr. *Ibidem*

(4) Cfr. *Ibidem*

(5) Cfr. Margarita Lumelí Cerezo. *Ibidem*. p. 18

Existe gran similitud en su propósito de castigo entre las sanciones penales o penas, y las sanciones administrativas. Se advierte que las dos categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor. El Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son, en ocasiones, las mismas; verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa, la suspensión o destitución de empleos o funciones, establecidas tanto en el derecho Penal como en el Administrativo; la prisión, sanción penal, y el arresto, sanción administrativa, que sólo difieren en su gravedad o duración.

La finalidad de la sanción en el Derecho consiste en el resarcimiento de los daños causados y perjuicios o menoscabos que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte, aunque también pueden ser de tipo represivo o punitivo.

Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la controversia como falta menor, no merecedora de todo rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes, o sea, que son aquellas infracciones que son cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del causante, con el fin de causar un perjuicio; por ejemplo, alterar la contabilidad, exhibir un documento falso, falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos y otros.

Infracciones instantáneas e infracciones continuas; las primeras son las que se consuman y agotan en el momento en que se cometen; como no presentar declaración dentro del término señalado; no retener un

impuesto en el momento que la ley señala. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, es decir, son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; esto puede ser llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad y otros.

Infracciones simples e infracciones complejas: las primeras implican un solo acto u omisión que viola una sola disposición; las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas se fija una sanción. Por ejemplo, la falta de presentación por parte de una sociedad, de la declaración del Impuesto sobre la Renta, causantes mayores, origina a su vez la falta de presentación de la declaración del impuesto sobre dividendos.

Infracciones administrativas e infracciones penales; las infracciones administrativas son las causadas por violar un ordenamiento de carácter administrativo y las infracciones penales son las causadas por violar un ordenamiento penal.

De lo anterior nosotros definimos la infracción como la violación de la ley o de una norma jurídica en general que realice un sujeto o gobernado. Cabe mencionar que únicamente el particular es el que comete infracciones.

En cuanto al contador público registrado, se considera que cometió alguna infracción a las normas establecidas, cuando no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; es decir cuando no esté debidamente registrado ante las autoridades competentes, cuando no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría; la autoridad fiscal, previa audiencia, lo

amonestará, cuando el contador presente en el dictamen información incompleta; fuera de los plazos de la ley, sin anexar la documentación requerida, y por no cumplir con las normas de auditoría. La suspensión provisional procederá cuando el contador formule el dictamen fiscal en contravención a lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; cuando acumule tres amonestaciones; cuando no formule dictamen siendo éste obligatorio, presentase disco magnético sin información o ésta se encuentre alterada y cuando el dictaminador se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos fiscales o de un delito intencional sancionado con la pena corporal, la suspensión durará el tiempo que dure el proceso.

La suspensión del registro del dictaminado puede ser de un mínimo que no se especifica hasta un máximo de dos años.

La cancelación del registro de dictaminador procede cuando exista reincidencia en las violaciones del contador. Hay reincidencia en el caso de acumular tres suspensiones o si el contador participa en delitos fiscales y la sentencia definitiva es condenatoria.

IV.2 TIPOS DE SANCIONES

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El fin predominante de la sanción es volver las cosas, en la medida de lo posible, al estado o condiciones en que deberían encontrarse, si el

precepto violado hubiese sido observado y únicamente de no ser posible la restitución exacta, subsidiariamente se aceptará una prestación equivalente.⁽⁶⁾

En el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción, es que el causante cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Fonrouge hace una clasificación de las sanciones de la siguiente forma: sanciones con penas administrativas y sanciones con penas penales. Las primeras son las que impone autoridad administrativa y las segundas aquellas cuya imposición corresponde a la autoridad judicial.

El mismo autor clasifica también en penas principales y penas accesorias; aquéllas las divide, a su vez, en pecuniarias y privativas de libertad; y las pecuniarias en multas y recargos.

Las penas accesorias podrán ser el decomiso de objetos o mercaderías, la inhabilitación para el ejercicio de derechos y el desempeño de funciones, la suspensión de empleos y la intervención permanente.

Los recargos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer que se incurra nuevamente es mora; de ahí el elevado porcentaje que se exige en nuestra legislación, el cual es mensual hasta llegar a un tanto de lo omitido.

⁽⁶⁾ Cfr. Margarita Lomelí Cerezo. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa. México. 1979. p.13

IV.2.1 LA AMONESTACIÓN

En derecho canónico, amonestación representa un remedio penal preventivo que aplica el ordinario a quien se halla en ocasión próxima a cometer un delito o de sospecha que lo hayan cometido.

Amonestar es hacer presente alguna cosa, para que se considere, procure o evite. Advertir, prevenir, a veces, por vía de corrección disciplinaria. Es pues, una sanción benévola de aplicación en el Derecho Civil, en el Penal y en el Laboral; corrección que pueden imponer los jueces, los sindicatos y los colegios.

De acuerdo con lo anterior, los contadores públicos registrados serán amonestados cuando presenten incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta, relativa a los estados financieros dictaminados, como la carta de presentación del dictamen, la información de la revisión fiscal en disco magnético no coincida entre sí, la relación de los archivos contenidos en éste; presentar sin copias los documentos y discos magnéticos; presentar el dictamen fuera del plazo establecido; omitir la firma o firmas del dictamen, de la carta o hacerlo con firma autógrafa.

Que la hoja electrónica con los cálculos o sistemas desarrollados no contengan la información completa de los estados financieros, o los datos del informe de autoevaluación, que las notas relativas a los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones, de capital contable, de cambios de situación financiera en base de efectivo también esté incompleta. Asimismo, los análisis comparativos por subcuentas de los gastos generados, de las contribuciones; también de la conciliación entre el resultado contable y fiscal para

efectos del impuesto sobre la renta; entre ingresos dictaminados y declaraciones para efectos del mismo impuesto.

Presentar incompleta la información de operaciones en el exterior, la declaración de contribuciones, de impuestos, aportaciones de seguridad social, de sueldos. Así como presentar incompleta la información referente a las sociedades controladas y controladoras, en cuanto a sus movimientos, utilidades, pérdidas, relaciones de accionistas, cuando existan omisiones referentes a enajenación de acciones y en general cuando exista cualquier omisión parcial conforme al Código Fiscal de la Federación o a su reglamento.

IV.2.2 LA SUSPENSIÓN

La suspensión es la sanción que consiste en prohibir a un funcionario que ejerza su cargo de dictaminador por determinado tiempo. Puede imponerse como medida disciplinaria o como verdadera pena de un juicio del orden penal.

La suspensión es el levantamiento de alguien o de algo. Detención de un acto. Interrupción, aplazamiento de una vista, sesión u otra reunión o audiencia. La sanción administrativa es aquella que priva del sueldo y a veces temporalmente del empleo.

Según lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación el contador público registrado será suspendido cuando formule su dictamen fiscal en contravención a lo establecido en ese reglamento y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta; así como cuando acumule tres amonestaciones, cuando no exhiba los papeles de trabajo, no formule el dictamen y esté obligado a hacerlo,

presente sus discos magnéticos sin información, se encuentre sujeto a proceso por comisión de delitos de carácter fiscal o delitos que ameriten pena corporal.

La suspensión podrá ser, según el Reglamento del Código de la materia, hasta por dos años y tratándose de delitos la suspensión durará el tiempo que dure el proceso.

IV.2.3 LA CANCELACIÓN

Cancelar es anular, borrar, trincar y quitar la autoridad a algún instrumento público, lo que se hace cortándole o inutilizando el signo.

La cancelación es la acción y efecto de cancelar, de anular, de hacer ineficaz un instrumento público, una inscripción en un registro, una nota o una obligación que tenía autoridad o fuerza. Así pues, la cancelación envuelve jurídicamente un concepto amplio, por cuanto el negocio cancelatorio tiene como finalidad la extinción de un derecho o de una situación determinada; y un concepto restringido que se refiere a la anulación preventiva asentada en un registro público.

De acuerdo a lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 57, la cancelación del registro al contador público procederá cuando exista reincidencia en su conducta, esto es que en repetidas ocasiones viole las disposiciones que hemos mencionado en los puntos anteriores; el Reglamento de la materia establece que cuando el contador acumule tres suspensiones.

Otro supuesto para que se lleve a cabo la cancelación del registro del contador público es que hubiera participado en la comisión de delitos

de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal y que en los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

IV.3 EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

El maestro Garrido Falla, señala que la potestad administrativa sancionadora y la potestad punitiva atribuida a los Tribunales de Justicia tienen como fundamento el asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado.⁽⁷⁾

El poder sancionador del Estado lo encontramos plasmado en el artículo 21 de nuestra Carta Magna, el cual establece las imposiciones de las sanciones por parte de la autoridad administrativa a los gobernados, cuando cometan infracciones a los reglamentos gubernativos. En el caso específico de los contadores públicos registrados, la autoridad encargada de imponer sanciones es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la cual tendrá que hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que la autoridad haya determinado alguna irregularidad, es decir que haya efectuado sus facultades de comprobación y que la información presentada en su disco magnético no coincida con sus papeles de trabajo o alguna otra de las mencionadas cuando hablamos de los supuestos para las amonestaciones y sanciones; la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por escrito hará del conocimiento del afectado dicha irregularidad y le concederá un plazo de quince días para que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, las cuales deberá acompañar a su escrito.

⁽⁷⁾ Lomelí Cerezo Margarita Ibidem. p. 25

Una vez que el contador público interponga su escrito en el término señalado por la autoridad, con los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda y dará aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, esto es cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Este es el proceso que tiene que agotar la autoridad para emitir su resolución. Pero, resulta incompleto, pues no menciona las formas en que llevará a cabo las notificaciones de los autos, no existe un término para el desahogo de pruebas, no menciona de qué otros elementos se puede hacer llegar la autoridad para emitir su resolución, no existe un término para alegatos, y aún peor, no menciona qué otra instancia se puede agotar una vez que la autoridad ya emitió su resolución. Lo anterior lo desarrollaremos de forma medular en el siguiente capítulo.

CAPITULO V

EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCESO SANCIONADOR DE LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.

Recordemos lo apuntado en el capítulo primero de nuestro trabajo en cuanto al principio del debido proceso, que son las formalidades procesales esenciales en todo procedimiento.

Para tomar cualquier decisión acerca de un problema, es necesario conocerlo, es decir, saber el porqué se originó, cuáles fueron sus causas; saber todo lo concerniente a las personas involucradas en el conflicto y así allegarse de cualquier medio que pruebe la postura de cada parte, y una vez reunido todo lo anterior, tomar una decisión y hacerla saber a la parte o partes interesadas. Una vez que le se le hizo saber la decisión, también se le tendremos que explicar lo que puede hacer respecto de esta decisión.

Lo anterior lo establece la Ley Fundamental, en sus artículos 14 y 16 en la parte conducente que se transcribe:

Artículo 14.- "...Nadie podrá ser privado de la vida, 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..."

Artículo 16.- “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

Lo mencionado, al principio de este capítulo, contiene el derecho de audiencia, los medios de pruebas, el plazo para que la autoridad emita su resolución, la motivación de su acto, la formas y formalidades para hacerle saber al interesado la resolución y los medios de defensa que puede interponer para combatir la resolución de la autoridad. Estos son principios mínimos legales, para que cualquier acto que emita la autoridad esté dentro del marco de legalidad y seguridad jurídica, específicamente en el procedimiento sancionador de los contadores públicos registrados, establecido en el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que una vez que la Secretaría ejerza sus resultados de comprobación y encuentre alguna omisión en la información o ésta sea incompleta, incorrecta, que no esté debidamente registrado el contador público dictaminador, o que formule sus dictámenes en contravención a las normas y principios de auditoría, determinará el tipo de irregularidad que haya cometido, las cuales se encuentran contenidas en el mismo Reglamento en su numeral 57.

V.1 EL DERECHO DE AUDIENCIA.

El derecho de audiencia establecido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que cuando el gobernado vea afectada su esfera jurídica por un acto de privación de la autoridad, sea en sus bienes, propiedades o derechos, podrá asistir en su defensa esto la hará en los tribunales que estén establecidos para ello; entiéndase como tribunales también la autoridad administrativa, pues puede tratarse de un recurso que conozca la misma autoridad que pretende vulnerar la esfera jurídica del gobernado o cualquier otro medio en el que no sea precisamente un tribunal el

que conozca de las manifestaciones y pretensiones del afectado; así como el juicio de Amparo.

Ahora bien, para la decisión de un conflicto jurídico se impone la inaplazable necesidad de conocerlo, y para que el órgano decisorio tenga un verdadero conocimiento del mismo, es preciso que el sujeto respecto del que se trata manifieste sus pretensiones, de esta manera, la autoridad que va a dirimir dicho conflicto, esto es que va a decir el derecho en el mismo, tiene la obligación, inherente a toda función jurisdiccional, la de otorgar la oportunidad de defensa para que la persona que vaya a ser víctima de un acto de privación extorne sus pretensiones opositoras al mismo, es por ello por lo que cualquier ordenamiento adjetivo, bien sea civil, penal o administrativo, que regule la función jurisdiccional en diferentes materias, debe por modo necesario y en aras de la misma función, establecer la mencionada oportunidad de defensa u oposición. (1)

Señala el maestro Sergio Francisco de la Garza que la idea de la Constitución al establecer la garantía de audiencia es para que en todo procedimiento que lleven a cabo las autoridades sea de la índole que sea y antes de la privación por parte de ésta, el afectado tenga la posibilidad de ser oído, asimismo pueda presentar la defensa adecuada.(2)

De acuerdo con lo anterior, en el procedimiento sancionador de los contadores públicos dictaminadores contenido en el Código Fiscal de la Federación se establece que una vez que la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación, encontrada y determinada alguna irregularidad, se hará del conocimiento del afectado por escrito y se le concederá un plazo de 15 días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga.

(1) Cfr. Ignacio Burgoa. Las Garantías individuales, 29ª. ed. Porrúa, México. p. 550

(2) Cfr. Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. ed. Porrúa, México. p.680.

Lo anterior de ninguna manera salvaguarda el derecho de audiencia de los contadores públicos registrados, toda vez que como ya lo mencionamos en el capítulo III, el derecho de audiencia es más que establecer un término de 15 días para realizar manifestaciones.

El derecho de audiencia consiste en cuatro etapas que conforman la justicia administrativa y que son en primer lugar la instancia administrativa que consiste en una serie de formalidades que constituyen una forma de control de legalidad, para prevenir el nacimiento de un acto administrativo desfavorable; en segundo término la posibilidad de interponer un recurso como el de revocación, en donde la autoridad analice la resolución dictada en la instancia administrativa que afecta al interesado en este caso al contador público registrado y mediante un procedimiento establecido, revoque, modifique o confirme dicha resolución.

Como una tercer instancia es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, donde la juzgadora conocerá de la resolución emitida en el recurso de revocación y emitirá sentencia en la que declare si la resolución del recurso es válida, nula lisa y llanamente, o nula para determinados efectos; y si la sentencia dictada por el Tribunal fuera contraria a las pretensiones del afectado, como última instancia pueda interponer juicio de garantías, para que el Tribunal Colegiado de Circuito conceda o no el amparo y protección de la justicia federal.

En caso de que el Tribunal Colegiado otorgue el amparo y protección de la justicia federal ordenará a la Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación que emita una nueva sentencia en los términos que ella se lo indique.

De lo mencionado podemos decir que actualmente no se cumple con el derecho de audiencia de las partes cabalmente respecto de los

contadores públicos registrados, toda vez que sólo se prevé la instancia administrativa y la posibilidad de interponer juicio de garantías, sin tener la posibilidad de interponer recurso y menos aún de un juicio de nulidad.

Los derechos de los gobernados plantean la necesidad de que existan procedimientos adecuados a fin de que, en la esfera administrativa, los actos de la autoridad sean revisados para asegurar que se realicen conforme a las formalidades, motivos, contenidos y fines que las propias leyes establecen. Por lo que, cuando la autoridad viola las disposiciones jurídicas en su actuación y lesiona los derechos de los administrados, es necesario que ella misma cuente con un control para asegurarse que los actos que realice sean conforme a los ordenamientos legales vigentes. Por lo anterior, el recurso administrativo es un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico.⁽³⁾

V.2 LOS MEDIOS DE PRUEBA.

En el procedimiento sancionador de los contadores públicos dictaminadores que establece el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se limitan los medios de prueba al establecer que en el momento que produzca sus manifestaciones respecto a la irregularidad planteada, el contador público afectado ofrezca las pruebas documentales que crea pertinentes.

La autoridad limita únicamente al afectado a ofrecer pruebas documentales y no establece el término para el desahogo de éstas, no menciona en ningún momento de qué otras pruebas se puede hacer llegar la autoridad para integrar el expediente o si reúne más elementos la autoridad sancionadora, con

(3) Cfr. Garza Sergio Francisco de la. *Ibidem*.

ayuda de otras autoridades con base en qué lo hace. Es decir que en esta instancia administrativa se excluye la posibilidad de ofrecer otro tipo de pruebas a las documentales.

Por lo vertido anteriormente es que resulta violatorio al principio del debido proceso, el que en el procedimiento sancionador de los contadores públicos registrados se limiten los medios de prueba a las pruebas documentales, sin importarle al legislador que existen principios ya establecidos en materia administrativa para que sean admisibles toda clase de pruebas con excepción de la confesional a cargo de las autoridades.

Al limitarse los medios de prueba en el procedimiento que estudiamos se viola el principio del debido proceso y no se cumple con las formalidades esenciales que tanto hemos repetido a lo largo de este trabajo y las cuales deben estar insertas en cualquier procedimiento, para con ello tener la certidumbre jurídica de que no se viola la esfera jurídica del gobernado en este caso de forma específica de los contadores públicos dictaminadores.

V.3 EL PLAZO PARA QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EMITA SU RESOLUCIÓN.

Para que la autoridad actúe de acuerdo al marco jurídico que le corresponde, debe basar su actuación en las normas establecidas para ello. Con base en este razonamiento es que la autoridad tiene un plazo para emitir sus resoluciones; esto para no dejar al particular en estado de indefensión.

El Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 67 el plazo de cinco años para que determine contribuciones e imponga sanciones por infracciones.

El procedimiento sancionador para los contadores públicos registrados, no establece en qué término deba de pronunciar la autoridad su resolución, simplemente establece que con los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá su resolución, dando aviso al colegio profesional al que pertenezca el profesionista afectado, cuando se trate de suspensión o cancelación de su registro; pero no menciona el plazo para emitir esta resolución y menos aún menciona que emitirá resolución alguna en el caso de la amonestación.

De lo anterior podemos deducir que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que es la autoridad encargada de sancionar a los contadores públicos registrados, tiene un plazo de cinco años para emitir sus resoluciones, y suponemos que emitirá su resolución en este plazo y que tal vez la dé a conocer al afectado, y que de no ser así su facultad caducará, pero en este plazo la autoridad al no emitir ninguna resolución deja en total estado de indefensión e incertidumbre jurídica al contador público registrado.

V.4 LA CONSULTA CON OTRAS AUTORIDADES.

Dentro de la etapa de instrucción del procedimiento sancionador de los contadores públicos registrados, y de acuerdo con las facultades de comprobación de la autoridad, establecidas en el artículo 42 de Código Fiscal de la Federación, ésta, puede solicitar de los sujetos pasivos por cuenta propia, informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Asimismo, puede recabar de los funcionarios, empleados públicos y fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones; esto con el afán de que su actuación sea justa, lo cual sólo es posible en la medida en que la autoridad busque la verdad material y no la verdad formal, es decir, que no apoye únicamente en los hechos aportados por las partes, como lo haría un juez, sino que realice todo tipo de diligencias a fin de llegar a la verdad de la cuestión

planteada. Como consecuencia de lo anterior, se hace patente la necesidad de que la autoridad de oficio efectúe las diligencias que ella crea convenientes para llegar a la verdad.⁽⁴⁾

Nosotros estamos de acuerdo con que la autoridad se allegue de todos los elementos que puedan conducirla a conocer el asunto fehacientemente y a emitir una resolución justa, pero con lo que no concordamos es que el particular afectado en este caso el contador público dictaminador, no conoce de qué elementos se hizo allegar la autoridad para juzgar su asunto. Al no darle a conocer al contador todos y cada uno de los elementos que obren en el expediente la autoridad juzgadora no cumple con las formalidades procesales esenciales del principio del debido proceso.

V.5 LA MOTIVACIÓN DEL ACTO.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 constitucional, las autoridades tiene la obligación de motivar sus actos es decir mencionar en el acto de afectación lo hechos que hacen que la situación controvertida se adecue a la hipótesis normativa; es decir que los motivos estén acorde al fundamento.

La autoridad sancionadora al emitir se acto deberá de señalar los hechos, actos u omisiones que el contador haya producido con su actuación.

Además deberá de hacer un razonamiento logico-jurídico entre las actuaciones u omisiones del contador y los preceptos que se crean violados; asimismo tendrá que vincularlas con las pruebas que obren en el expediente para que no haya lugar a dudas y cumpla con el principio del debido proceso.

⁽⁴⁾ Cfr. Ibidem. p.224

V.6 LAS FORMAS DE NOTIFICACIÓN.

El procedimiento que es motivo de estudio en este capítulo no establece ninguna forma de notificación que deba de llevarse a cabo para hacer del conocimiento del contador afectado cualquier acto, o la resolución definitiva por parte de la autoridad, por lo que deben seguirse las reglas generales establecidas en el capítulo II, título quinto del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a las notificaciones y la garantía del interés fiscal, en donde se señalan las diferentes formas de efectuar las notificaciones como son: personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, por correo ordinario o por telegrama, por estrados, por edictos, por instractivo; asimismo el capítulo mencionado establece los momentos en que surten efectos las notificaciones, el cual es al día hábil siguiente a aquel que fue realizada; y qué documentos deben proporcionarse al interesado, los cuales serán copias del acto administrativo que pretenda diligenciarse.

Las notificaciones podrán hacerse en las oficinas de las autoridades fiscales o en el último domicilio del contribuyente

Otro requisito formal de la notificación es que cuando se realice una notificación personal y la persona no se encuentre, el notificador dejará citatorio en el domicilio del contribuyente, para que al día hábil siguiente la persona a que se deba notificar lo espere. Las notificaciones por edictos se realizarán en las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación.

Cualquier falta en alguno de los requisitos mencionados, pueden llevar a la nulidad del acto que se pretendió notificar, pues la notificación es el procedimiento por el cual un acto administrativo nace a la vida jurídica.

V.7 LAS FORMAS DE REVISIÓN.

Al referirnos a las formas de revisión de la autoridad, nos estamos refiriendo a la revisión de oficio, que encontramos en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. Dicha forma de revisión no está regulada dentro del procedimiento sancionador de los contadores públicos registrados y en todo caso el emitir otra viola el principio de legalidad pues la autoridad únicamente puede modificar sus actos mediante juicio.

V.8 PROPUESTAS DE SOLUCIÓN.

El principio del debido proceso, en el procedimiento sancionador para los contadores públicos registrados no se respeta cabalmente pues si bien es cierto que establece que determinada la irregularidad, la autoridad la hará del conocimiento del contador público, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito, el derecho de audiencia no se cumple plenamente ya que el afectado no puede hacer valer recurso en contra de la resolución de la autoridad en la instancia administrativa, ni interponer juicio de nulidad, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Asimismo, en esta instancia se limita los medios de prueba, pues únicamente se admiten pruebas documentales; no establece término para que se desahoguen; y no establece un término para que la autoridad emita su resolución, no existe un término para alegatos, entonces sin esto el afectado no conoce los elementos de los cuales se hizo allegar la autoridad para integrar el expediente, ni hay una posibilidad de revisión de oficio, para que la autoridad las revoque en beneficio del contador afectado.

Por lo anterior deberán reformarse los artículos 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; el 117 del Código de la materia para que se pueda agotar el recurso de revocación y el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, para que se sean admitidas las resoluciones que se emitan en ese procedimiento sancionador en los siguientes términos:

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente Procedimiento:

I a II...

III.- Cuando las resoluciones dictadas, en este procedimiento sean contrarias a los intereses de los contadores públicos registrados, podrán interponer el recurso a que se refiere el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación.

Artículo 117 El recurso de revocación procederá contra:

I...

a) a d)...

e) Las que dicte la Administración General de Auditoría Fiscal Federal en el Procedimiento sancionador de los Contadores Públicos Registrados.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Artículo 11 El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación.

I a XIV...

XV.- Las que se dicten materia de sanciones a los contadores públicos registrados.

CONCLUSIONES.

1.- El principio de seguridad jurídica contiene cuatro principios, los cuales son: el del debido proceso, el derecho de audiencia, el de la no retroactividad de la ley y el de legalidad.

2.- El debido proceso, a su vez, consiste en que la autoridad, para emitir sus actos le dé al gobernado la seguridad jurídica de que el proceso lo realizó con apego a Derecho; y para que la autoridad salvaguarde dicho principio deberá agotar los principios mínimos que debe contener cualquier procedimiento como son: el derecho de audiencia, el que se puedan ofrecer pruebas, que se establezca un plazo para que la autoridad emita sus resoluciones y no deje en estado de indefensión al contribuyente, que se realice consultas con otras autoridades, que el acto que emita la autoridad esté motivado y fundado, que se le dé a conocer al contribuyente el acto de afectación o molestia de acuerdo a las formas establecidas para la notificación, que existan medios de defensa que se puedan interponer una vez que ya se haya dictado la resolución.

Estos mínimos legales son los que integran un debido proceso, que son para que el particular conozca y participe en la integración del expediente, que conozca las pruebas, todas las diligencias que la autoridad pueda llevar a cabo para conocer de la acción planteada, y la autoridad conozca de manera pormenorizada los hechos que dieron motivo al acto.

3.- El derecho de audiencia consiste en que, cuando exista un acto de afectación de la autoridad, que pretenda vulnerar la esfera jurídica de un particular, éste tiene derecho de ser oído ante la autoridad que emitió el acto.

4.- En materia administrativa el derecho de audiencia se cumple en la justicia administrativa conformada con la instancia administrativa, los recursos administrativos, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.

5.- De lo anterior concluimos que el procedimiento sancionador de los contadores públicos registrados es violatorio del principio de seguridad jurídica, así como el del debido proceso, pues dicho procedimiento sancionador no contiene los requisitos mínimos legales que debe contener cualquier procedimiento administrativo, pues después de la resolución administrativa no puede agotar el recurso de revocación ni el juicio de nulidad, antes de llegar al juicio de amparo.

En cuanto al principio del debido proceso los medios de prueba son limitados pues únicamente se pueden ofrecer pruebas documentales y no existe un término para el desahogo de ellas, no hay un plazo para la actuación por parte de la autoridad, no establece que se deba tomar opinión de otras autoridades, la motivación de los actos no es pormenorizada y menos aún realiza y juicio logico-jurídico entre los actos u omisiones realizados por el contador y los preceptos que la autoridad cree violados, no establece las condiciones para la notificación de la decisión o si hubiere algún requerimiento o prevención y menos aun establece las formas de revisión del acto, ni señala que vías puede seguir después de la emisión de la resolución.

BIBLIOGRAFÍA

BURGOA Origuela, Ignacio.

Las Garantías Individuales.

29ª ed. Porrúa. México 1996.

Derecho Constitucional Mexicano.

Porrúa. México 1992.

BRAHMA, Kumaris.

Pensamientos Para Cada Día.

Universidad Espiritual Mundial Brahma Kumaris. Delhi. 1991.

CASTILLO Pérez, Rodolfo.

El Dictamen Sobre los Estados Financieros para Efectos Fiscales.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Tercera Epoca. Año X No. 113 Mayo. 1997.

CASTILLO del Velasco, José María.

Apuntamientos para el estudio del Derecho Constitucional Mexicano.

Imprenta del Gobierno, En Palacio. México. 1871

CASTRO V Juventino.

Lecciones de Garantías y Amparo.

3ed. Porrúa. México. 1981.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto.
Elementos de Derecho Administrativo.
Limusa. México. 1994.

Elementos de Derecho Administrativo II.
Limusa. México. 1994.

Principios de Derecho Tributario.
3ª ed. Limusa. México. 1996.

FRAGA, Gabino.
Derecho administrativo.
Porrúa. México 1997.

GARROTE, José Alberto.
Diccionario Jurídico. Tomo I.
Argentina. 1979.

GARCIA Máynez, Eduardo.
Introducción al Estudio del Derecho.
49ª ed. Porrúa. México 1998.

GARZA, de la Sergio Francisco.
Derecho Financiero Mexicano.
18ª ed. Porrúa. México. 1994.

GRINAKER, Roberto y otros
Auditoría. El Examen de los Estados Financieros
Continental, México 1990.

INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Nomas y procedimientos de Auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México 1996

LOMELÍ Cerezo, Margarita.
Derecho Fiscal Represivo.
Porrúa. México. 1979.

MAQUIAVELO Nicolás.
El príncipe.
Concepto. México 1988.

MARGADANT. S. Guillermo Floris.
El Derecho Privado Romano.
Esfinge. México. 1991.

MARTINEZ Rosaslanda, Sergio.
La instancia Administrativa. Jurídica anuario del departamento de derecho la universidad iberoamericana.
Número 23. México. 1994.

NAVA Negrete, Alfonso.
Derecho Administrativo Mexicano.
Fondo de Cultura Económica. México 1996.

NAVA Negrete, Alfonso.
Derecho Procesal Administrativo.
Porrúa. México. 1959.

OSORIO Manuel.
Diccionario de Ciencias de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales.
Heliastra. Argentina. 1974.

PERÉZ Castillo, Rodolfo
El Dictamen Sobre los Estados Financieros para Efectos Fiscales
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
México, 1997.

ROUSSEAU, Juan Jacobo.
El Contrato Social.
Porrúa. México 1989.

SERRA Rojas, Andrés.
Derecho Administrativo
Porrúa. México 1989

Derecho Administrativo Segundo Curso.
Porrúa. México 1989.

TENA Ramírez, Felipe.
Derecho Constitucional Mexicano.
Porrúa. México 1990.

TELLEZ T., Benjamín Rolando
El dictamen en la Contaduría Pública
ECASA. México. 1981

VECCHIO, del Giorgio.
Los Principios Generales del Derecho.
3ª ed. Bosch Casa Editorial. Barcelona España. 1978.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación.

Código de Procedimientos Civiles.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

OTRAS FUENTES

Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomo XIII.

Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca. Segunda Parte.
Vol. XVIII.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993.
Precedentes de las salas 1988-1993.

CD Room, Ius 97.

CD Room, Ius 98.