Instituto Mexicano de Contadores Públicos

REGIÓN CENTRO OCCIDENTE AGAFF

En este artículo :

- Contabilidad gubernamental.
- Fundamentación y motivación de las solicitudes de estados de cuenta bancarios del contribuyente a la comisión nacional bancaria y de valores que realizan las autoridades fiscales durante el ejercicio de facultades de comprobación.

Este boletín no refleja necesariamente la opinión de la Comisión señalada y/o de alguno de sus integrantes. La responsabilidad corresponde, exclusivamente, a la fuente y/o el autor del mismo.
Si usted desea hacer algún comentario o duda para dar respuesta en el siguiente boletín no dude en hacérnoslo llegar a comentarios.rco.agaff@gmail.com

“No existe una manera fácil. No importa cuán talentoso seas, tu talento te va a fallar si no lo desarrollas,si no estudias, si no trabajas duro, si no te dedicas a ser mejor cada día”

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Antecedentes.

La Administración Pública hace algunas décadas, presentaba un panorama que se caracterizaba por la diversidad de sistemas contables entre el Gobierno Federal, las Entidades Federativas y los Municipios y entre estos y sus organismos descentralizados, ya que en la mayoría de los gobiernos locales no existía una adecuada contabilidad patrimonial ni uniformidad en los criterios de actualización de activos fijos sino era más bien una contabilidad de caja a base de entradas y salidas de dinero.

La falta de controles contables y de inventarios de los bienes de activo fijo se manifestaban al pasar de los años que en la Administración Pública; no existían registros, no se informaba sobre los pasivos a corto y a largo plazo, no se informaba de la Deuda Pública, ni de las operaciones de los Organismos Descentralizados y de contratos financieros que solo los administradores conocían. Los catálogos de cuentas públicas carecían de homologación en su estructura y contenidos y por consecuencia en sus alcances y oportunidad.

Dado o anterior, la fiscalización superior era deficiente, generando opacidad en la rendición de cuentas y en la transparencia de los servidores públicos que administraban los recursos.

Armonización contable.

La Armonización Contable en México, surge de la necesidad de contar con información financiera y presupuestal que pueda ser acumulada y comparada entre las distintas entidades del gobierno en sus tres niveles que tienen bajo su responsabilidad la administración de los recursos públicos.

A nuestro país le llevo varios años, 16 para precisar, diseñar un instrumento legal para implementar la

Contabilidad Gubernamental

"La Armonización Contable en México, surge de la necesidad de contar con información financiera y presupuestal que pueda ser acumulada y comparada entre las distintas entidades del gobierno"

armonización contable en la administración pública nacional, surgiendo así la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG).

La Ley General de Contabilidad Gubernamental fue publicada el 31 de Diciembre de 2008 en el Diario Oficial de la Federación (DOF) y entro en vigor el 1 de Enero de 2009, señalando en su articulo transitorio sexto, la fecha límite para que se implemente en su totalidad la armonización Contable en la Administración Publica en todos los ámbitos a más tardar el 31 de Diciembre de 2012.

El objeto de la ley es establecer los criterios generales que regirán a partir del 1 de Enero de 2009 la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos con la finalidad de alcanzar una adecuada armonización que facilite el registro y fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y egresos.

Sustento Legal de la LGCG

Constitucionalmente tiene su sustento en la reforma del articulo 73 fracción XXVIII mediante el cual se le otorga facultad al Poder Legislativo para expedir leyes que regulen la práctica contable en los tres órdenes de gobierno. No solo se trata de una transformación en materia contable sino la revisión de procesos, la utilización de nuevas tecnologías y la capacitación del personal que en ella interviene y lo más importante un cambio fundamental hacia una cultura de rendición de cuentas y de transparencia pública.

En resumen se considera que la Armonización Contable cumpla del 2009 al 2012 con los aspectos siguientes:

1. La creación de un Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).
2. La homologación de métodos. criterios, procedimientos y prácticas contables.
3. Que los presupuestos se elaboren, controlen y evalúen atendiendo los criterios de presupuestación basada en resultados (Pbr).
4. El registro detallado del patrimonio gubernamental.
5. La generación de información en tiempo real de los sistemas contables.
6. Las cuentas públicas incluyan los registros contables de los ingresos y gastos relacionados con los objetivos y las prioridades de la planeación del desarrollo y la evaluación del desempeño.

RECOPILÓ

CPC JAVIER SEGOVIA ZAPIAIN.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS SOLICITUDES DE ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS DEL CONTRIBUYENTE A LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES QUE REALIZAN LAS AUTORIDADES FISCALES DURANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Es una actitud reiterada de las autoridades fiscales –tanto federales como estatales– de optar por la determinación presuntiva de los ingresos acorde con lo dispuesto por el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ejercicio que parte de los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente que no se encuentran registradas en la contabilidad o que estándolo, no cuentan con la documentación comprobatoria que sustente la operación –aumentos de capital, préstamos, documentos por pagar, etc.–.

De tal suerte que, para llevar ejercer con amplitud esta facultad de comprobación se hacen llegar de los estados de cuenta bancarios del contribuyente revisado o visitado a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores –CNBV–, elaborando para ello una serie de oficios de comunicación entre las autoridades tanto para la solicitud como para la respuesta a esa solicitud.

En razón de las circunstancias citadas, los contribuyentes han debido enfrentar en juicio de nulidad sendos créditos fiscales, situación que ha llevado a algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a adoptar un criterio aislado que en síntesis señala que las comunicaciones entre autoridades –como lo es la solicitud de estados de cuenta bancarios a la CNBV– no deben de cumplir con el Derecho Humano a la Seguridad Jurídica, específicamente en lo que se refiere a la debida fundamentación y motivación, en razón de que dichos oficios interinstitucionales no van dirigidos al contribuyente sino precisamente a otra autoridad diversa a la que lo emite, criterio que notoriamente ha perjudicado a los gobernados y los ha obligado a combatir en la vía de amparo tal determinación.

A continuación realizaré una síntesis de los argumentos que en relación a los Derechos Humanos en materia tributaria estamos arguyendo para combatir dicho razonamiento:

Por principio de cuentas es preciso señalar que los argumentos que esgrimen diversas Salas del Tribunal **violentan los derechos fundamentales de seguridad jurídica y legalidad tributaria, en especial el derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, en relación directa con los principios de congruencia, exhaustividad y exacta aplicación de la ley** contenidos en los artículos 1, 14, 16, 17 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se asegura lo anterior porque por lo general las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa olvidan que tienen como imperativo constitucional y legal respetar las garantías de legalidad y seguridad jurídica establecidas en los numerales 1, 14, 16 y 17 Constitucionales, que de su interpretación conjunta y

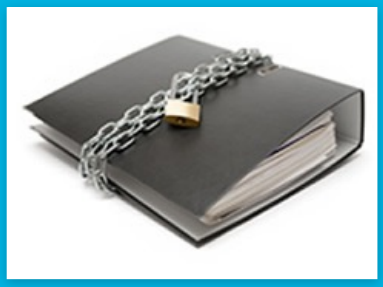
armónica, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por autoridad competente cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter en que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al gobernado en incertidumbre jurídica, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley o a la Constitución, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar –además de la ilegalidad del acto– la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental.

Los derechos fundamentales anteriormente descritos tienen el alcance de exigir que todo acto de autoridad, ya sea de molestia o de privación a los gobernados, deba emitirse por quien tenga facultad expresa para ello, señalando en el propio acto, como formalidad esencial que le dé eficacia jurídica, el o los dispositivos que legitimen la competencia de quien lo emita y el carácter con que este último actúe, ya sea que lo haga por sí mismo, por ausencia del titular de la dependencia correspondiente o por delegación de facultades.

En este sentido es aplicable la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94, sustentada por el Pleno de este Alto Tribunal, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, visible en el Número 77, mayo de mil novecientos noventa y cuatro, que dice.

> ***COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.*** *Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria."*

Es una actitud reiterada de las autoridades fiscales



-optar por la determinación presuntiva de los ingresos acorde con lo dispuesto por el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ejercicio que parte de los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente que no se encuentran registradas en la contabilidad o que estándolo, no cuentan con la documentación comprobatoria que sustente la operación –

Así las cosas, es que la Autoridad Fiscalizadora debe FUNDAR Y MOTIVAR, correcta y completamente sus facultades materiales para elaborar el requerimiento de información a la CNBV, así como también esta última al dar respuesta a dichos oficios lo debe de hacer.

Máxime que el requerimiento de información que la Autoridad fiscal realice será respecto de las cuentas bancarias del contribuyente, –mismas que se encuentran protegidas por el **SECRETO BANCARIO**, **secreto que forma parte del derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones del contribuyente**–, y si bien es verdad que su restricción no es absoluta, no menos cierto es que para salvar dicha restricción y ubicarse en el caso de excepción, se deben de cumplir con requisitos indispensables, es decir, **se está en presencia de un procedimiento reglado para las autoridades, no discrecional**, que para considerarse legal debe de observar el preciso cumplimiento de la norma jurídica contenida en el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, por ser la norma especial que regula el tema, así como en las disposiciones jurídicas aplicables al caso concreto.

Tal como lo han estudiado la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis siguientes:

"SECRETO BANCARIO. EL ARTÍCULO 117 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO NO VIOLA LA GARANTÍA DE PRIVACIDAD. *El citado precepto, si bien regula el secreto bancario, también establece excepciones, lo cual muestra que no es absoluto, por más que sea parte del derecho a la vida privada del cliente o deudor, habida cuenta que el supuesto de excepción está acotado a que:* ***a) la petición provenga de autoridades hacendarias federales; b) ello se haga por intermedio de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; y, c) sea para "fines fiscales"****, expresión que debe entenderse en el sentido de que la información esté vinculada con la investigación, fiscalización o comprobación de las obligaciones fiscales del titular, cliente o deudor de las entidades bancarias en su condición de contribuyente,* ***a lo cual debe sumarse que la petición, por así exigirlo los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, debe cumplir con las garantías de legalidad y debida fundamentación y motivación, además de estar avalada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.*** *En ese sentido, el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, al establecer como excepción la petición de información de las autoridades hacendarias federales por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, para fines fiscales, no viola la garantía de privacidad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos*

*Mexicanos, **pues no se trata de una facultad arbitraria, sino de un acto administrativo que debe razonar y fundamentar que es para "fines fiscales."**[1]*

Amparo directo en revisión 860/2011. Carlos Juan Villanueva Virgen. 8 de junio de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

***"SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. ES PARTE DEL DERECHO A LA VIDA PRIVADA DEL CLIENTE O DEUDOR Y, POR TANTO, ESTÁ PROTEGIDO POR LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN SU VERTIENTE DE DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD.** De los artículos 2o., 5o. y 20 de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, en relación con el 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, se advierte que el secreto financiero o bancario guarda relación con la vida privada de los gobernados, en su condición de clientes o deudores de las entidades bancarias, por lo que si bien no está consagrado como tal explícitamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **al estar referido a la historia crediticia de aquéllos, puede considerarse como una extensión del derecho fundamental a la vida privada de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, protegido por el artículo 16, primer párrafo, constitucional."**[2]*

Amparo en revisión 134/2008. Marco Antonio Pérez Escalera. 30 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Del estudio elaborado por la Primera y Segunda Salas de nuestro máximo tribunal es en derecho probado que **el razonamiento esgrimido por las Salas del Tribunal Fiscal en cuanto a que dichos actos de autoridad no deben cumplir con el requisito de fundamentación y motivación es equivocado**, específicamente el que sostiene la legalidad de los documentos que se elaboran por las autoridades, tanto fiscal como financiera, para destruir el SECRETO BANCARIO en la esfera jurídica de los contribuyentes, puesto que lo jurídicamente acertado es que dichos actos **CUMPLAN CON EL REQUISITO DE DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN por así exigirlo los artículos 117 de la Ley de Instituciones de Crédito así como el 14 y 16 Constitucionales**, por estar referidos a la historia crediticia de los contribuyentes, lo que lleva a considerarlo como extensión del derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, protegido por el artículo 16, primer párrafo constitucional.

Lo anterior encuentra mayor sustento en la ejecutoria que recayó al Amparo en Revisión 860/2011 que da origen a la Tesis 1a. CXLI/2011 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se dice lo siguiente:

"… esta Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha establecido, si bien el secreto bancario, en su vertiente de derecho a la privacidad está protegido por el artículo 16 de la Constitución Federal, es con las limitaciones derivadas de la necesidad de salvaguardar otros bienes o derechos que la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece. La tesis de referencia es la siguiente:

[1] Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXXIV, Julio de 2011. Tesis: 1a. CXLI/2011. Página: 310. Registro: 161459

[2] Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXVII, Mayo de 2008. Tesis: 2a. LXIV/2008. Página: 234. Registro: 169607.

"Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVIII, Agosto de 2008
Tesis: 2a. LXX/2008
Página: 57

SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. COMO DERECHO A LA PRIVACIDAD ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PERO CON LAS LIMITACIONES DERIVADAS DE LA NECESIDAD DE SALVAGUARDAR OTROS BIENES O DERECHOS QUE LA MISMA CONSTITUCIÓN ESTABLECE. *Las garantías individuales encuentran sus límites en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de modo directo y de manera indirecta o mediata en la legislación ordinaria, por la necesidad de preservar otros derechos o bienes protegidos constitucionalmente. De acuerdo con ello, si bien el secreto financiero o bancario está protegido por la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16, primer párrafo, de la Carta Magna, en su vertiente de derecho a la privacidad o intimidad, se encuentra delimitado por la protección que debe darse a otros bienes o derechos constitucionalmente resguardados, como es el de los bancos o instituciones de crédito, de los usuarios o de las sociedades de información, a tener conocimiento del historial crediticio de sus clientes o deudores a fin de realizar las operaciones propias de su objeto."*

Para constatar lo anterior, conviene reproducir el citado precepto, que dice en su texto:
…

La disposición que se cuestiona establece la secrecía de los depósitos, servicios u operaciones del particular, en su condición de cliente o deudor de las entidades bancarias, denominado también secreto financiero o bancario, pero al mismo tiempo previene excepciones, entre otras, cuando la información la solicitan las autoridades hacendarias, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria "para fines fiscales".

La norma del secreto bancario no es absoluta, por más que sea parte del derecho a la vida privada del cliente o deudor, habida cuenta que, precisamente, el supuesto de excepción anotado autoriza a dar noticia de los datos, servicios u operaciones del titular, deudor o beneficiario, acotada tal develación a lo siguiente: ***a) que la petición provenga de autoridades hacendarías, b) que ello se haga por intermedio de la Comisión Nacional Bancaria, y c) que sea "para fines fiscales".***

Esta expresión debe entenderse en el sentido de que la información está vinculada con la investigación, fiscalización o comprobación de las obligaciones fiscales del titular, cliente o deudor, en su condición de contribuyente, ***a lo cual debe sumarse que la petición, por así exigirlo los artículos 14 y 16 constitucionales, deberá cumplir con las garantías de legalidad y debida fundamentación y motivación****, además de estar avalada por la Comisión Nacional Bancaria.*

Es concluyente, entonces, que el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, al autorizar a las instituciones de crédito para dar información de los depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones de los clientes o deudores a las autoridades hacendarías "para fines fiscales", no infringe la garantía de privacidad consagrada por el artículo 16 constitucional, ***pues no se trata de una facultad arbitraria, sino***

> ***de un acto administrativo que deberá razonar y fundamentar que es precisamente para "fines fiscales"****.*
>
> *No es óbice para llegar a otra conclusión que la petición de las autoridades hacendarías no se dé a conocer al contribuyente, ya que, en el transcurso del procedimiento administrativo, aquéllas deberán hacerlo a fin de darle al particular la oportunidad de demostrar lo que corresponda, en términos de la legislación fiscal respectiva."*

Así como también en la ejecutoria al Amparo en Revisión 134/2008 que da origen a la Tesis 2a. LXIV/2008 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se expresa lo subsecuente:

> *"**De lo expuesto puede derivarse que el secreto financiero o bancario guarda relación con la vida o historia crediticia de los gobernados**, en su calidad de clientes de instituciones de crédito o sociedades de información, que si bien como tal no está consagrado explícitamente en la Constitución Federal, **también lo es que por estar referido a la "biografía personal en números" o "currícula o historia crediticia del cliente", puede considerarse como parte del derecho a la vida privada del cliente**.*
>
> *Es decir, la historia crediticia –prácticamente- es como la carta de presentación en el ámbito del crédito del sujeto o persona que ha incurrido en obligaciones de esta índole, de tal modo que dependiendo de la información que se tenga en la base de datos del buró, es como se atenderán o no nuevas peticiones de crédito o de atención bancaria en los diversos servicios que se prestan al público en general.*
>
> ***Puede concluirse, así, que la develación de la historia de crédito tiene implicaciones en la situación patrimonial y económica de la persona –en su carácter o condición de cliente- y, en consecuencia, en su privacidad, de tal modo que toda apertura de la reserva financiera o bancaria es, de una manera u otra, una afectación del derecho a la vida privada, como extensión del derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, protegido por el artículo 16, primer párrafo constitucional."***

En conclusión, la consecuencia lógica jurídica del estudio realizado por la Primera y Segunda Salas de la SCJN, es que el secreto bancario contenido en el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, al tener implicaciones en la situación patrimonial y económica del contribuyente, está protegido por el derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, tutelado por el artículo 16, primer párrafo constitucional, por lo tanto, la solicitud de información que se formule a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a fin de superar la secrecía bancaria, debe de contener los requisitos siguientes:

a) Que la petición provenga de autoridades hacendarías,
b) Que ello se haga por intermedio de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores,
c) Deberá razonar y fundamentar que es precisamente para "fines fiscales", y
d) Deberá cumplir con las garantías de legalidad y debida fundamentación y motivación.

Para mejor entendiendo, el Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad fiscal a requerir la exhibición de la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, documentos e informes propiedad de los contribuyentes a efecto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, texto que es en esencia similar al del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación anterior a la reforma publicada en el diario oficial de la federación de 5 de enero de 2004, mismo que fue analizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia en la Tesis 2a./J. 85/2008 de mayo de 2008, que lleva por rubro: ***REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. EL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 5 DE ENERO DE 2004, NO FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REQUERIR DOCUMENTACIÓN O INFORMACIÓN RELATIVA A LAS CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE***, que en lo que nos interesa dice:

> *"El citado precepto establece los requisitos a cumplir* ***cuando la autoridad fiscal practica una revisión de escritorio o gabinete****, supuesto en el cual* ***puede requerir al contribuyente, la contabilidad, datos, informes o documentos necesarios para el ejercicio de sus facultades de comprobación****, sin que pueda entenderse incluido en ese supuesto el requerimiento de documentación o información relativa a las cuentas bancarias del contribuyente,...*
>
> *Además, acorde con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad comprende los libros, registros contables, así como los comprobantes de cumplimiento de las disposiciones fiscales,* ***de manera que dentro de ese tipo de documentación no puede entenderse incluida la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.***
>
> *Lo razonado no significa que la autoridad fiscal estuviera imposibilitada para obtener información de esa naturaleza, ya que el propio artículo 48 señala que ésta al practicar una revisión de gabinete* ***podrá requerir información o documentos*** *no sólo al contribuyente,* ***sino*** *también* ***a terceros*** *y, por su parte,* ***el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, establece que las autoridades hacendarías federales podrán solicitar información a las instituciones de crédito por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para fines fiscales, de donde es claro que dichas autoridades podían obtener por ese medio, información referente a los estados de cuenta bancarios de contribuyentes sujetos a una revisión de gabinete.****"*

Entonces, del estudio transcrito se desprende que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores es un TERCERO ajeno a la relación jurídico tributaria, y que como tal, no se ubica en las categorías de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, en tales condiciones, es que en las órdenes que al efecto se emitan para ejercer las facultades de revisión, las autoridades deben satisfacer entre otros requisitos formales en observancia a la garantía de seguridad jurídica, los de fundamentación y motivación, que han sido entendidos como la expresión precisa del precepto legal aplicable al caso –fundamentación– y el señalamiento exacto de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto respectivo, además, de que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables –motivación–, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. Lo anterior, de conformidad con la jurisprudencia de la Segunda Sala de la anterior integración de este Alto Tribunal, que a continuación se identifica y transcribe:

> ***"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.*** *De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."*[3]

En otras palabras, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

Cabe señalar que dichos presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

En consecuencia, el requerimiento que realice la autoridad fiscal a efectos de conocer los estados de cuenta bancarios del contribuyente a la CNBV debe colmar todo los requisitos establecidos por la Suprema Corte, especialmente las precisiones: **c)** deberá razonar y fundamentar que es precisamente para "fines fiscales", y **d)** deberá cumplir con las garantías de legalidad y debida fundamentación y motivación, y justificar que el requerimiento era para fines fiscales y así situarse en el caso de excepción del Secreto Bancario.

Así mismo deberá la indeterminación en el texto del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito a que nos hemos referido, en razón de que dicha disposición jurídica ha sufrido sendas reformas al paso de los años, ya que el citado numeral fue publicado el 18 de julio de 1990, que a su vez fue derogado tácitamente mediante la reforma legislativa de fecha 30 de Diciembre de 2005, que con posterioridad solamente el quinto párrafo de dicho artículo sufrió una reforma legislativa el 1 de Julio de 2008, de tal suerte que la autoridad está obligada a fundar su actuación al menos de la siguiente manera:

> *Ejemplo: "… con fundamento en los artículos…,* ***117 párrafos primero, tercero fracción IV, cuarto y quinto de la Ley de Instituciones de Crédito publicada en el Diario Oficial de la federación el 18 de julio de 1990, reformado mediante Decretos publicados el 30 de Diciembre de 2005 y 1 de Julio de 2008****…"*

[3] Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Tomo: 97-102, Tercera Parte. Página: 143.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que la CNBV tampoco se encuentra exenta de fundar y motivar sus actuaciones, puesto que las resoluciones que emite en el ejercicio de las facultades conferidas en el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito así como en el 44 del Reglamento Interior de la propia Comisión se elaboran en un plano superior dentro de las relaciones jurídicas de supra a subordinación con los particulares, ya que está legalmente facultada para dar cumplimiento a la referida orden de forma unilateral, creando una situación que afecta la esfera legal del contribuyente, sin que pueda considerarse que se limita a auxiliar a la autoridad fiscal, porque como lo establece el artículo 44, fracción II, del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, previo a dar trámite a una solicitud de información y documentación, debe analizarla y verificar su apego a los requisitos legales de procedibilidad, y una vez hecho lo anterior, procede a dar cumplimiento a la solicitud respectiva, en el sentido de solicitar los estados de cuenta bancarios del contribuyente, por lo que su actuación sí incide en la esfera jurídica de este último, —causándole una afectación al derecho fundamental a la inviolabilidad de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados, tutelado por el artículo 16, primer párrafo constitucional—, aunado a que en términos del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, en sus párrafos penúltimo y último, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores podrá sancionar a las instituciones de crédito que no ejecuten la solicitud de la autoridad fiscal. Sirve por analogía el estudio contenido en la tesis aislada siguiente:

> *"COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES. TIENE EL CARÁCTER DE AUTORIDAD RESPONSABLE PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. Al cumplimentar la orden de inmovilización de cuentas bancarias emitida por una autoridad fiscal dentro del procedimiento administrativo de ejecución, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores actúa en un plano superior dentro de las relaciones jurídicas de supra a subordinación con los particulares, por tanto, tiene el carácter de autoridad responsable en el juicio de amparo, ya que está legalmente facultada para dar cumplimiento a la referida orden de forma unilateral, creando una situación que afecta la esfera legal del particular, sin que pueda considerarse que se limita a auxiliar a la autoridad fiscal, porque como lo establece el artículo 44, fracción II, del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, previo a dar trámite a una orden de aseguramiento de cuentas, debe analizarla y verificar su apego a los requisitos legales, y una vez hecho lo anterior, procede a dar cumplimiento a la orden respectiva, en el sentido de inmovilizar las cuentas bancarias del contribuyente, por lo que su actuación sí incide en la esfera jurídica de este último, causándole una afectación; aunado a que en términos del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, en sus párrafos penúltimo y último, vigente hasta el 10 de enero de 2014, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores podrá sancionar a las instituciones de crédito que no ejecuten la orden de la autoridad fiscal."*[4]
>
> *PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.*
>
> *Amparo en revisión 427/2013. Catalina Galicia López. 6 de febrero de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: María del Rosario Hernández García.*
> *Esta tesis se publicó el viernes 04 de abril de 2014 a las 10:40 horas en el Semanario Judicial de la Federación.*

[4] Tribunales Colegiados de Circuito. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 5, Abril de 2014, Tomo II. Tesis: VI.1o.A.64 A (10a.). Página: 1458. IUS: 2006110.

Entonces la Comisión Nacional Bancaria y de Valores está obligada a fundar su acto al menos como se muestra a continuación:

> *Ejemplo: "Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 117 párrafos primero, tercero fracción IV, cuarto y quinto de la Ley de Instituciones de Crédito publicada en el Diario Oficial de la federación el 18 de julio de 1990, reformado mediante Decretos publicados el 30 de Diciembre de 2005 y 1 de Julio de 2008, así como en el artículo 44, primer párrafo, fracciones I y II, y último párrafo del Reglamento Interno de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y 192 de la Ley del Mercado de Valores, …"*

En razón de lo hasta aquí expuesto es que **la obtención de pruebas mediante actos ilegales trae la consecuencia de que dichas probanzas sean inadmisibles en juicio por haberse obtenido en contravención a las leyes de la materia, pues su desahogo tendría trascendencia en la garantía del debido proceso esencialmente por lo siguiente:**

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia firme correspondiente a la recién creada Décima Época, sostuvo que la alegación y solicitud de una declaratoria sobre prueba ilícita, constituye un auténtico derecho que le asiste al gobernado durante todo el proceso y cuya protección puede hacer valer frente a los tribunales (sin distinción alguna).

Soporte de ello es el artículo 14 constitucional, al establecer como condición de validez de una sentencia, el respeto a las formalidades esenciales del procedimiento, así como el derecho de que los Jueces se conduzcan con imparcialidad, en términos del diverso artículo 17, lo cual se suma al derecho a una defensa adecuada que asiste a todo inculpado, de acuerdo con el artículo 20, fracción IX, de la propia Constitución General de la República.

De manera que, si se pretende el respeto al derecho de ser juzgado por tribunales imparciales y el derecho a una defensa adecuada, es claro que una prueba cuya obtención ha sido irregular, ya sea por quebrantar el orden constitucional, convencional o el legal, no puede sino ser considerada inválida.

Así, la Primera Sala del Alto Tribunal concluyó que la regla de exclusión de la prueba ilícita se encuentra implícitamente prevista en nuestro orden constitucional, lo cual se armoniza con la posición preferente de los derechos fundamentales en

el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables.[5] En coherencia con lo anterior, respecto de la adquisición de la prueba, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos directos 9/2008, 16/2008, 10/2008, 33/2008 y 6/2010, delimitó las exigencias constitucionales que deben cubrir los medios probatorios en el proceso penal para que hagan factibles, tanto la demostración del delito como la responsabilidad de los sentenciados, sin embargo, estos estándares de justicia son aplicables también a la materia tributaria, pues se trata de actos de autoridad que imponen cargas a los gobernados.

Temas que en esa ocasión estudió conforme a los razonamientos que a continuación se reseñan:

i) Principios y formalidades que debe reunir todo medio probatorio para satisfacer las exigencias del debido proceso legal.

La garantía del debido proceso legal, apuntó, remite, en primer lugar, a la idea del "proceso". El proceso, de manera inmediata, conecta con las figuras del Juez y de las partes, la forma de resolver los litigios de manera pacífica y, de manera mediata, con un sistema ordenado y coherente de reglas jurídicas que sirven para adquirir un conocimiento cierto de los hechos y despejar la incertidumbre del derecho que se debe aplicar. Los hechos y el derecho a aplicar son los ingredientes objetivos esenciales con que se hace el proceso.

Así, la prueba viene a constituir el núcleo de toda la investigación científica, en cuanto satisface la necesidad insalvable de verificar los alcances de verdad o falsedad de la hipótesis en que se asienta. La prueba es un imperativo de la razón; es un juicio que denota la necesidad intelectual de que se confirme todo aquello que se quiera considerar como cierto.

Lo probado es el resultado de confirmar o verificar; por lo mismo, desde un punto de vista estrictamente formal, lo probado es inexistente antes de probar, confirmar o verificar. Lo probado produce consecuencias psíquicas tales como la certeza, verosimilitud, verdad, o bien, duda, incertidumbre, inverosimilitud o falsedad.

Sin confundir al medio de prueba, el juicio de la prueba y lo probado, ya que en el proceso de cognición judicial, el medio de prueba es el instrumento esencial para acercarnos a los hechos; el juicio de prueba o sistema de valoración de la misma

---

[5] Tal criterio se contiene en la jurisprudencia 1a./J. 139/2011 (9a.), del tenor siguiente: **"PRUEBA ILÍCITA. EL DERECHO A UN DEBIDO PROCESO COMPRENDE EL DERECHO A NO SER JUZGADO A PARTIR DE PRUEBAS OBTENIDAS AL MARGEN DE LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES Y LEGALES.** Exigir la nulidad de la prueba ilícita es una garantía que le asiste al inculpado durante todo el proceso y cuya protección puede hacer valer frente a los tribunales alegando como fundamento: (i) el artículo 14 constitucional, al establecer como condición de validez de una sentencia penal, el respeto a las formalidades esenciales del procedimiento, (ii) el derecho de que los Jueces se conduzcan con imparcialidad, en términos del artículo 17 constitucional y (iii) el derecho a una defensa adecuada que asiste a todo inculpado de acuerdo con el artículo 20, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, si se pretende el respeto al derecho de ser juzgado por tribunales imparciales y el derecho a una defensa adecuada, es claro que una prueba cuya obtención ha sido irregular (ya sea por contravenir el orden constitucional o el legal), no puede sino ser considerada inválida. De otra forma, es claro que el inculpado estaría en condición de desventaja para hacer valer su defensa. Por ello, la regla de exclusión de la prueba ilícita se encuentra implícitamente prevista en nuestro orden constitucional. Asimismo, el artículo 206 del Código Federal de Procedimientos Penales establece, a contrario sensu, que ninguna prueba que vaya contra el derecho debe ser admitida. Esto deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables." (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro III, Tomo 3, diciembre de 2011, página 2057).

es, a su vez, la vía para obtener convicción o certeza sobre los hechos que interesan en el proceso y tenerlos por probados. Los hechos, por supuesto, serán lo probado en el juicio.

Para dar una base desarrollada a las anteriores consideraciones, destacó algunos principios generales de la prueba judicial que la doctrina ha abordado, como los siguientes:

a. Principio de la lealtad y probidad o veracidad de la prueba. La prueba tiene su función de interés general, por lo que no debe usarse para ocultar o deformar la realidad, para tratar de inducir al Juez a engaño, sino con lealtad y probidad o veracidad, sea que provenga de la iniciativa de las partes o de actividad inquisitiva del Juez.

Es una valiosa facultad del Juez sacar conclusiones que influyan en su criterio para la valoración de las pruebas, sobre el comportamiento procesal de las partes y, concretamente, en la faz probatoria de la causa.

b. Principio de la naturalidad o espontaneidad y licitud de la prueba y del respeto a la persona humana. Hubo una larga época en que se ejercían sobre los testigos las más absurdas y hasta crueles coacciones para obligarlos a declarar de acuerdo con el querer del funcionario, y en que el tormento era institución oficial para obtener a todo trance la confesión del acusado. Su abolición se obtuvo relativamente hace poco y constituye uno de los más firmes avances hacía la civilización de la justicia. Sin embargo, en las tiranías modernas han surgido otros métodos, que afectan en igual forma la voluntad del acusado, pues consisten en torturas físicas y síquicas que conducen al colapso moral, o hasta el uso de drogas que eliminan la conciencia y la personalidad, como el narcoanálisis. Ambos métodos se dirigen a obtener del sujeto afectado las declaraciones que se le exijan, pero el moderno no se diferencia del antiguo tormento, sino en el refinamiento con que se aplica.

Se comprende fácilmente qué métodos, como los indicados, violan la libertad subjetiva, razón por la cual puede decirse que resultan prohibidos.

Tanto el testimonio como la confesión y, con mayor razón, el dictamen del perito, deben ser espontáneos o naturales, y las demás personas que los formulan no deben ver coaccionadas sus facultades o su conciencia por ningún medio, ya sea físico o psicológico.

Este principio de la naturalidad o espontaneidad de la prueba incluye la prohibición y sanción de testimonios, dictámenes periciales, traducciones o copias que hayan sido falsificados o alterados, sea en virtud de dinero o de beneficios de otro orden, o mediante amenazas al testigo de la parte interesada o al perito, hechos que constituyen delitos.

Igualmente, implica la prohibición de alterar materialmente las cosas u objetos que han de servir de prueba, como ciertas huellas, el documento original, el muro o la cerca que sirven de lindero, etcétera, que también constituyen delitos.

En resumen, este principio se opone a todo procedimiento ilícito para la obtención de la prueba y lleva a la conclusión de que toda prueba que lo viole debe ser considerada ilícita y, por tanto, sin valor jurídico.

c. Principio de la contradicción de la prueba. Significa que la parte contra quien se opone una prueba debe gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla, incluyendo en esto el ejercicio de su derecho de contraprobar, es decir, que debe llevarse a la causa con conocimiento y audiencia de todas las partes; se relaciona con los principios de la unidad y la comunidad de la prueba, ya que si las partes pueden utilizar a su favor los medios suministrados por el adversario, es apenas natural que goce de oportunidad para intervenir en su práctica, y con el de la lealtad en la prueba, pues ésta no puede existir sin la oportunidad de contradecirla.

d. Principio de la formalidad y legitimidad de la prueba. Las formalidades permiten que las pruebas gocen de publicidad, que se conozcan en oportunidad, que no se lleven subrepticiamente y, en fin, que ofrezcan garantías de probidad y veracidad. Este principio tiene dos aspectos: con arreglo al primero, para que la prueba tenga validez se requiere que sea llevada al proceso con los requisitos procesales establecidos en la ley; el segundo, exige que se utilicen medios moralmente lícitos y por quien tenga legitimación para aducirla.

Acorde con lo anterior, una de las exigencias más importantes para que un medio probatorio sea reconocido en el orden jurídico nacional -y, por ende, constitucional-, es que su obtención no sea ilícita, pues si ese es su origen, entonces sus efectos también lo serán, haciendo que el medio probatorio sea ineficaz o nulo. De ahí la importancia en el desarrollo del tema de la prueba ilícita.

ii) El principio de equidad procesal como exigencia judicial para efectos de la valoración de la prueba.

Al desarrollar este subtema, la Primera Sala consideró que el derecho de igualdad ante la ley está reconocida en términos muy similares tanto en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (artículo 26)[6], como en la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969 (artículo 24)[7], instrumentos internacionales que han sido firmados y ratificados por los órganos competentes del Estado Mexicano, por lo que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico en los términos previstos en el artículo 133 de nuestra Carta Magna.

Asimismo, señaló que el principio de la igualdad de las personas ante la ley constituye uno de los principios generales del derecho a que se refiere el artículo 14 constitucional, en sus párrafos tercero y cuarto, pues dentro de la garantía del debido proceso legal que permite a los justiciables acceder a los órganos jurisdiccionales para hacer valer sus derechos y defender sus intereses de forma

[6] **Artículo 26.** Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

[7] **Artículo 24. Igualdad ante la Ley.** Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

efectiva, está implícita la igualdad procesal, ya que ese acceso a los órganos jurisdiccionales para hacer valer sus derechos debe realizarse en condiciones de igualdad procesal, esto es, las partes en el proceso deben tener una idéntica oportunidad tanto para alegar como para probar lo que consideren oportuno. Como se observa, esta exigencia también está relacionada con la garantía de administración de justicia de forma pronta, completa e imparcial, a que se refiere el artículo 17 de la Carta Magna.

La prohibición de que se produzca indefensión constituye una garantía que implica el respeto del esencial principio de contradicción, de modo que los contendientes en posición de igualdad dispongan de las mismas oportunidades de alegar y probar cuanto estimen conveniente, lo que significa que en todo proceso debe respetarse el derecho de defensa contradictorio de las partes contendientes mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses.

En ese contexto, la Primera Sala del Máximo Tribunal concluyó que en el proceso penal el equilibrio de los sujetos procesales es de suma importancia, pues debe concedérseles a éstos, iguales condiciones procesales de manera que ninguno de ellos quede en estado de indefensión. De lo cual es posible establecer, que una vez que el procedimiento probatorio ha quedado cumplimentado hasta la fase procesal de que se trate, por haberse aportado y desahogado los medios de prueba que legal o lícitamente se hubieran incorporado al proceso, el Juez se enfrenta a todo este material probatorio para apreciarlo y sacar de él las consecuencias legales del caso. Esta operación, conocida como valoración de la prueba, es una actividad intelectiva y, en ella, el Juez, con base en sus conocimientos de derecho y también con apoyo en las máximas de la lógica, la experiencia, la imparcialidad y, por qué no, en la equidad, obtiene conclusiones objetivas sobre las declaraciones, los hechos, las personas, las cosas, los documentos, las huellas y, además, sobre todo aquello que como prueba se hubiera llevado al proceso, para tratar de reconstruir y representarse mentalmente la realidad de lo sucedido y así obtener la convicción que le permita sentenciar con justicia.

Esta actividad judicial de carácter intelectual no escapa de los principios constitucionales que nutren al debido proceso legal, entre los que destaca el equilibrio procesal, el cual debe respetar el Juez al momento de valorar libremente las pruebas (cuando el sistema de valoración es de esa naturaleza y no tasado). Esto quiere decir que los medios probatorios ofrecidos por ambas partes procesales, deberán ser valorados con el mismo estándar o idénticas exigencias de juicio para generar convicción. Si la información que brinda un medio probatorio es imprecisa, parcial o genera duda porque adolece de claridad y da lugar a que el Juez le reste valor, no es válido que si el juzgador detecta similares imperfecciones, contradicciones o discrepancias en otro medio probatorio ofrecido por la contraparte, a esta última se lo tenga por subsanado, lo sublime intelectualmente y sí le brinde valor probatorio que no pudo alcanzar el del contrario. Esto último sería un atentado al principio de equidad procesal.

Por lo cual, estimó la Primera Sala, sólo serían aceptables aquellas diferencias de trato que la propia Carta Magna prevé, o connaturales al sujeto que constituye el instrumento de prueba como tal.

iii) La prueba ilícita y las consecuencias de su ofrecimiento en el proceso.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte señaló que el proceso contencioso no es un campo de batalla en el cual serán permitidos todos los medios útiles para triunfar; por el contrario, es un trámite legal para resolver jurídicamente los litigios en interés de la colectividad y, secundariamente, para tutelar los derechos particulares que en él se discuten. Lo mismo el Juez que las partes deben obrar con lealtad, buena fe, moralidad y legalidad en todo momento y particularmente en el debate probatorio.

La doctrina universal incluye, entre los principios generales del derecho procesal y los especiales de la prueba judicial, los de la lealtad, probidad y buena fe, de la espontaneidad de la prueba y el respeto a la persona humana, los cuales constituyen límites fundamentales a la aplicación de los principios, también generales, de la libertad de la prueba, la obtención coactiva de la misma y el derecho de defensa, ya que no puede ser lícito utilizar en la investigación de los hechos en el proceso, medios que los desconozcan o violen, aun cuando no exista una expresa prohibición legal.

Una libertad absoluta de medios de prueba, que no excluyan los que atenten contra esos principios, degeneraría en una especie de anarquía jurídica y convertiría el proceso en fuente de inequidad y en instrumento para la violación del derecho y la moral.

De acuerdo con la doctrina, puso de relieve, la ilicitud de la prueba puede resultar de varias causas. Dicha ilicitud puede provenir del procedimiento empleado para obtener la prueba, por sí misma lícita, como la confesión y el testimonio obtenidos mediante el uso del tormento físico o moral o de drogas que destruyan el libre albedrío, los documentos obtenidos por hurto o violencia, los documentos públicos o privados aducidos subrepticiamente al proceso o aprehendidos por el Juez por medios ilegales, el dictamen de peritos o el testimonio, o la confesión logrados mediante cohecho o violencia.

La ilicitud en la obtención de la prueba trae consigo su ineficacia procesal sólo si es posible encontrar, en nuestro ordenamiento jurídico, una regla que así lo establezca. En caso de que ello fuera así, habría que concluir que toda decisión jurisdiccional basada en material probatorio contrario a derechos fundamentales debe ser invalidada en el juicio de amparo.

Doctrinalmente también se ha dicho que el Juez no puede admitir la prueba obtenida ilícitamente; sin embargo, que esa decisión no vendría determinada, en ningún caso, por expresa determinación legal, sino por la discrecional (pero fundada) consideración del juzgador. Esto, sobre la base de que se estime inconducente la prueba o por tener el carácter de ser contraria a derecho. Incluso, se establece que en caso de que la autoridad judicial lo estime procedente podrá por algún medio de prueba establecer su autenticidad.

Al margen de que no exista una regla explícita mediante la cual se formule la consecuencia que se sigue de la obtención, ya sea ilícita o inconstitucional de material probatorio, el derecho a un debido proceso se encuentra protegido por el artículo 14 de la Constitución Federal, mismo que, a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también comprende, de manera implícita, el derecho consistente en no ser juzgado a partir de pruebas cuya obtención se encuentra fuera de las exigencias constitucionales, convencionales y legales.

Ello, porque el artículo 14 de la Constitución General de la República establece que las personas no pueden ser privadas de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Lo anterior significa que sólo si el debido proceso ha sido respetado, procede imponer a una persona la sanción legalmente establecida.

También determinó la Primera Sala que la nulidad de la prueba ilícita es un derecho sustantivo que le asiste al gobernado durante todo el proceso y cuya protección puede hacer valer frente a los tribunales alegando como fundamento: (i) el artículo 14 de la Constitución Federal, al establecer como condición de validez de una sentencia, el respeto a las formalidades esenciales del procedimiento; y (ii) el derecho de que los Jueces se conduzcan con imparcialidad, en términos del artículo 17 de la Constitución Federal.

Que, por tanto, si se pretende el respeto al derecho de ser juzgado por tribunales imparciales y el derecho a una defensa adecuada, es claro que una prueba, cuya obtención ha sido irregular, ya sea por contravenir el orden constitucional o el legal, no puede sino ser considerada inválida. De otra forma, es claro que el gobernado estaría en condición de desventaja para hacer valer su defensa.

Dicha exclusión de la prueba ilícita, dijo, se encuentra implícita en nuestro orden constitucional. Esta regla exige que todo lo que haya sido obtenido al margen del orden jurídico debe ser excluido del proceso a partir del cual se pretende el descubrimiento de la verdad.

Lo anterior, apuntó, aun ante la inexistencia de una regla expresa que establezca la interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, puesto que hay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables.

El vicio consistente en una violación (bien constitucional o legal), adquiere un efecto prolongado en un proceso, donde determinadas actuaciones y resoluciones son causa y efecto de otras. Es decir, basta con la violación de un precepto constitucional o legal para que el vicio formal trascienda de manera inevitable en las actuaciones que directamente derivan de la misma. Así, todo aquello que no cumpla con las formalidades del procedimiento carece de validez. A este respecto, la Suprema Corte realizó las siguientes precisiones:

- En primer lugar, hizo la diferenciación entre las pruebas prohibidas por mandato de ley y las pruebas ilícitas. De las primeras, dijo, son aquellas cuyo ofrecimiento está prohibido por disposición legal; en cambio, las segundas, si bien de origen son lícitas, se tornan ilícitas, toda vez que para su obtención y ofrecimiento se violó alguna disposición del ordenamiento jurídico -constitucional o legal-.

- Luego, reiteró que la prueba ilícita es aquella que se obtiene, ofrece o practica con infracción al ordenamiento jurídico. Sin embargo, reflexionó sobre las pruebas que se obtienen mediante la violación a una garantía constitucionalmente prevista.

Al efecto, indicó que puede presentarse el escenario de que la prueba sea ilícita respecto de su obtención, porque se hizo a partir de la infracción a una norma constitucional, pero su incorporación al proceso se hizo de manera lícita, por lo

que señaló que la misma carecerá de eficacia probatoria, pues el origen de la misma resulta viciado, razón por la cual no puede ser válida.

También consideró, por otro lado, que puede ser que la prueba se obtenga de manera lícita, pero su incorporación al proceso genere la infracción de alguna disposición constitucional.

En estos casos, acotó, es posible que tal infracción al procedimiento pueda ser reparada, según la gravedad de la violación y que, por tanto, tales pruebas sí puedan tener eficacia, siempre y cuando la naturaleza de la violación admita que ésta pueda ser subsanada. Por el contrario, precisó, cuando la violación trasciende a tal grado de afectar y viciar otras actuaciones, es necesario que sea anulado el acto a través del cual la prueba es incorporada.

Por lo que hace a las pruebas que se relacionan con las que se obtuvieron de manera ilegal, expuso las siguientes reflexiones:

- Si existe una relación causal entre la obtención de la prueba ilegal y otras pruebas que no estén afectadas de dicha ilegalidad, las mismas, necesariamente, se deberán considerar ilegales.

- Así, las pruebas derivadas (aunque lícitas en sí mismas) deben ser anuladas cuando las pruebas de las que son fruto resultan inconstitucionales. Razón por la que estimó que la prueba sólo será eficaz en caso de que objetivamente pueda advertirse que el hecho en cuestión hubiera tenido que ser descubierto por otros medios lícitos, totalmente independientes al medio ilícito y puestos en marcha en el curso del proceso.

Sin menoscabo de las anteriores consideraciones, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que es cierto que, tratándose de procesos penales, el costo a asumir por la declaración de invalidez de una prueba es sumamente alto, pues muchas veces la prueba determinante en el proceso puede ser aquella que se obtuvo en contravención de la ley o de la Constitución.

Ante esto, precisó, debe tenerse en cuenta que estamos ante un problema en el que es necesario decidir qué es lo que constitucionalmente tiene primacía: el respeto a los derechos fundamentales -en este caso, las formalidades esenciales del procedimiento-, o bien, la pretensión de que ningún acto quede impune.

Esta cuestión es de gran relevancia, destacó, toda vez que la obtención ilegal de una prueba supone un incorrecto actuar por parte de la autoridad. Es decir, la acusación en contra de un particular por cometer un delito puede perder relevancia jurídica si la prueba contundente está viciada. Es entonces cuando la probable culpabilidad de tal particular debe ser descartada (en la hipótesis de que no existan pruebas válidas), con independencia de si, de hecho, la persona cometió el delito.

Por ello, concluyó, la violación de una formalidad, por parte del Estado, adquiere tal magnitud y gravedad que impide tener por válida la probanza hecha en contravención con los derechos fundamentales. Esto -se podría argumentar- genera impunidad; sin embargo, este Alto Tribunal arribó a una conclusión contraria, al considerar que cuando un servidor público comete un hecho ilícito o inconstitucional (como lo sería la obtención de una prueba ilícita, por parte del órgano acusador), un órgano jurisdiccional cuenta con dos alternativas, a saber:

convalidar la actuación bajo el argumento de que hay un interés social en que las conductas punibles se sancionen; o bien, dejar de tomar en cuenta la prueba contraria al orden jurídico (bajo el argumento de que el respeto por los derechos individuales no puede ceder ante una pretensión o interés colectivo).

Debe aceptarse que cuando ocurre lo primero, el órgano jurisdiccional emite una resolución que, al deber aplicarse en los casos subsecuentes, genera un incentivo perjudicial para el respeto del Estado de derecho. Esto, toda vez que las autoridades que violen las normas procedimentales u obtengan pruebas ilícitamente recibirán el mensaje de que a su actuación no le sigue consecuencia alguna. Es decir, lo que en realidad es contrario al orden jurídico y, de manera más importante, a los derechos fundamentales, termina por soslayarse para todos los casos hacia el futuro. Con lo cual se genera una permisión de hecho: las autoridades dejan de estar vinculadas por la Constitución.

No es difícil advertir que lo anterior trae como consecuencia la ausencia de Estado de derecho. Las normas emitidas por el legislador y las disposiciones constitucionales se vuelven, entonces, meras expectativas o programas políticos, sin posibilidad de hacerse exigibles en sede jurisdiccional. Todo ello, en atención de que dichas normas, de hecho, no vinculan la actuación de las autoridades mismas. Nada más perjudicial que la ausencia de Estado de derecho cuando lo que se pretende es combatir la impunidad.

Por ello, el argumento, según el cual las violaciones en la obtención de pruebas no deben adquirir fuerza tal que permitan destruir las actuaciones derivadas de las mismas, termina por resultar contrario a dos pretensiones de la mayor importancia: por un lado, se incentiva la violación de las formalidades esenciales del procedimiento, con lo cual se genera mayor impunidad. Por el otro, se dejan de observar los derechos fundamentales del orden constitucional. Esto, aun cuando se alegue la mera violación de la ley, toda vez que la garantía de legalidad también está consagrada constitucionalmente y su alegada violación es, sin duda, revisable en el juicio de amparo.

Por tanto, concluyó, es falsa la pretendida disyuntiva entre el respeto de los derechos fundamentales (del gobernado) y el interés de la colectividad por los valores de seguridad, orden y no impunidad, pues ambos fines se logran con la aplicación de la regla de exclusión de las pruebas ilícitamente obtenidas. Como ya se dijo, sólo se logra un estado seguro, exento de impunidad, a partir de la eficacia del orden jurídico, es decir, se logra en la medida en que es posible la aplicación del derecho en la vida de cualquier ciudadano. El respeto por las reglas es aquello que posibilita que el interés colectivo efectivamente sea satisfecho.

CPC. Omar Antonio Pérez Enríquez

Contadores Integrantes de la comisión de la región centro occidente AGAFF

Presidente
José Roberto Castro Gasca
Vicepresidente
Luis Roberto Hernández Pérez
Secretario
Juan Carlos Tapia Cerda
Encargado de boletín
J. Jorge Rodríguez Gaytan
Encargado de boletín
Víctor Luis Muro Salinas
Teresa Aguilera Franco
Miguel Ángel Calderón Sánchez.
Alfonso Castellanos Valadez
Alfredo Coronado Barbosa
Luis Manuel Correa Noriega
Laura Elena Fuentes Arcos
Erik Garcia Gil
Ramón Garnica Matías
Rafael Rodrigo Gutiérrez Ruezga
José Martín Ibarra Rocha
Jorge Jaramillo Elías
Mariel Jiménez Fuentes
Rafael Lamadrid Berrueta
González José López
Miguel Ángel Martínez Berumen
Luis Manuel Mena López
Omar Antonio Pérez Enríquez
Antonio Pérez Olvera
Juan Gabriel Ruiz Camarena
Alfredo San Martin Aradillas
Javier Segovia Zapiain
Jesus Serrano Díaz
Juan Francisco Valadez Aguilar
Juan Rene Vélez Vázquez
Juan Antonio Zapata Zapata

Instituto Mexicano de Contadores Públicos