

La efectividad jurídico-procesal de la garantía de audiencia en materia fiscal



92

En esta colaboración, explico cómo la audiencia asegura que los contribuyentes puedan defenderse antes de cualquier acción que afecte sus derechos, propiedades o libertades. Así, se podrán entender los “derechos legales y procesales” en el ámbito fiscal y cómo utilizarlos para protegerse de posibles abusos por parte de las autoridades fiscales.



Mtro. Franklin Martín Ruiz
Gordillo, Socio Director
de Legal Compliance
and Business Integrity



INTRODUCCIÓN

Desde el punto de vista jurisprudencial, se establece que la idea principal de la audiencia en materia fiscal es darle oportunidad al contribuyente en el sentido de que pueda tener la posibilidad de defensa, aun en el momento en que se le determina el crédito fiscal; la garantía de

audiencia enfocada en la materia tributaria se traduce en que todo gobernado tiene derecho a ser oído previamente a un acto de privación y molestia que ejerzan las autoridades fiscales.

En todo acto que se deba llevar a cabo por la autoridad fiscal y administrativa, se debe de observar siempre esa posibilidad de audiencia a través de la cual se le da al contribuyente su derecho a defenderse y oponerse al acto que se está realizando.

De tal manera que otro principio importante es el de legalidad, del cual el autor De la Garza nos comenta que: *La garantía de legalidad en materia fiscal se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por lo primero que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general, y por el segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de la norma general.*¹

Para lograr la efectividad jurídica procesal de la garantía de audiencia, se requiere que el Estado de Derecho quede totalmente observado por los actos jurídicos que realiza tanto el Sistema de Administración Tributaria como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), o cualquier otro tipo de entidad fiscal que lleve a cabo actos de tesorería sea del Estado o bien municipal. Todas y cada una de las autoridades administrativas y fiscales están sometidas a lo que la legislación establezca y deben siempre encontrar un fundamento para actuar cuando existe la motivación para ello; es el caso de la efectividad jurídica procesal de la garantía de audiencia en materia fiscal.

LA AUDIENCIA

La posibilidad de audiencia implica el apego a la seguridad jurídica que todos y cada uno de los individuos tenemos para que, antes de que nuestra situación sea cambiada, debamos ser oídos y eventualmente vencidos en juicio. Ignacio Burgoa nos da una definición de la audiencia diciendo: *la garantía de audiencia, es una de las más importantes de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos de poder*

*público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.*²

La audiencia se deriva de ese contrato social que tenemos los mexicanos de estructurar toda una organización basada en el Derecho, en donde el Estado de Derecho es el principal sistema de convivencia y el cual ofrece la seguridad jurídica a todos y cada uno de los ciudadanos; de tal manera que es necesario explicar el concepto de seguridad jurídica para entender la audiencia. Cuando Preciado Hernández nos habla de la seguridad jurídica dice: *La seguridad es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos, o que, si estos llegan a producirse, les serán asegurados por la sociedad, protección y reparación. En otros términos, está en seguridad aquel que tiene la garantía de que su situación no será modificada sino por procedimientos societarios, y, por consecuencia regulares, legítimos y conforme a la ley.*³

Necesariamente, como lo dicen tanto el autor Burgoa como Preciado Hernández, se requiere que exista un procedimiento societario y, como consecuencia, legítimo conforme a la ley, en el que se brinden al acusado o demandado todas las garantías indispensables a fin de que pueda defenderse suficientemente, esto incluye también las garantías del acusador o del actor. Ambos tienen el derecho de iniciar acciones: el actor a ejercitar sus acciones y el demandado a contestar las demandas y excepciones; ambos tienen la posibilidad igualitaria de ofrecer sus pruebas, desahogarlas, alegar lo que a su derecho convenga y también impugnar las resoluciones que no le convengan.

Antes de que la situación jurídica de alguna persona sea cambiada, se requiere necesariamente una sentencia que haya causado ese estado y que deba de aplicarse coercitivamente; el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) señala que:

Artículo 14. ...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante

¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 18a. edición. Editorial Porrúa. México. 2007, p. 301

² Burgoa, Ignacio. *Las garantías individuales*. 34a. edición. Editorial Porrúa. México. 2004, p. 524

³ Preciado Hernández, Rafael. *Lecciones de filosofía del derecho*. 21a. edición. Editorial Jus. México. 2003, p. 233

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.

En este párrafo se encierran todos y cada uno de los elementos de la garantía de audiencia:

Los bienes jurídicos a los que está dirigida la garantía, que básicamente es: la libertad, las posesiones, propiedades y derechos.
Que necesariamente debe de subsistir un juicio ante tribunales previamente establecidos.
Que en ese juicio se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las reglas establecidas.
La resolución debe de darse en relación directa con las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De tal manera que el autor Raúl Avendaño, cuando nos explica estos elementos, alude a que: *los bienes jurídicos que a la sociedad le interesa que tengan la protección debida, serán la vida de la persona, su libertad, sus propiedades, posesiones y en general su patrimonio, así como también sus derechos; de tal forma que para que éstos pudieran ser afectados, se ha de requerir siempre que se solicite tal afectación a ese fuero jurisdiccional de los jueces, para que éstos llamen aquel a quien se le pretende afectar alguno de estos bienes, a fin y efecto de que los defienda, y establezca las justificaciones o excepciones que se ha tenido para no respetar el derecho.*⁴

94

El bien jurídico tutelado que la garantía de audiencia presenta se relaciona con lo más íntimo de las personas; evidentemente la libertad, las posesiones y los derechos reflejan ese bien jurídico que es común a todas las normas y que es, en sí, el valor de la sociedad que se intenta proteger. Cabe señalar que el bien jurídico puede entenderse como objeto de protección de la ley o como objeto de ataque contra el que se dirige el delito, por lo cual no debe confundirse con el objeto de la acción, que pertenece al mundo sensible. Aclarando el concepto de bien jurídico, que se define como el interés jurídico protegido, se indica que el bien jurídico no es un bien del Derecho, sino un bien de los hombres, reconocido y protegido por el Derecho.

Hay valores que la sociedad debe de proteger, dentro de ellos evidentemente la libertad, el patrimonio y

los derechos de las personas quedan incluidos como bien jurídico tutelado en esta garantía de audiencia.

Otra relación importante es la que existe entre el artículo 16 constitucional con la posibilidad de audiencia generada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional. De tal manera que la autoridad, cuando actúa con base en la ley, se apega necesariamente a los principios de la misma, a las formalidades del procedimiento y aplica una ley que ha sido ya publicada con anterioridad al hecho, pues simple y sencillamente sus actos van a ser legales, en virtud de que existía la ley que regía las conductas y estas le permitían a la autoridad actuar. El primer párrafo de este artículo sostiene lo que se denomina como el principio de legalidad: nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito.

Esto es, que va a existir la formalidad en el acto administrativo de autoridad y va a reflejar necesariamente el hecho de que dicho acto se lleve a cabo por escrito y, como consecuencia, va a quedar constancia del mismo; luego que este escrito sea originado por una autoridad competente.

Hay una íntima relación entre lo que es la necesidad de audiencia y la legalidad en la actuación de todo tipo de autoridad reconocida y que parten de un pequeño órgano llamado gobierno, que se va a dividir para su ejercicio en un Poder Legislativo, donde se hacen las leyes y representación del pueblo, luego un Poder Ejecutivo, el que ejecuta las leyes y, finalmente, un Poder Judicial, el que administra la justicia entre los ciudadanos, con base en las leyes debidamente promulgadas.

OBJETIVO JURÍDICO-PROCESAL DE LA AUDIENCIA

El Derecho Fiscal atiende las disposiciones legales y principios de Derecho Público, que regulan la actividad jurídica del fisco; el Derecho Tributario es independiente del Derecho Financiero y con un concepto distinto del que en la actualidad se usa al asimilarse al Derecho Fiscal, por lo que vamos a encontrar principios que el Derecho Fiscal debe de respetar en el momento en que ejerce su acto tributario en contra

⁴ Avendaño López, Raúl. *Garantías Individuales*. 2a. reimpresión. Editorial Sista. México. 2006, pp. 114 y 115

o en coordinación de los contribuyentes, el cual también tiene que respetar el Estado de Derecho, ya que la norma jurídica está hecha para regular las conductas de los ciudadanos en la convivencia diaria de tipo social, de tal manera que hay una relación gobernado-gobernante, que se basa en todo lo que son el Derecho Administrativo y Fiscal.

La SHCP o cualquier órgano de tipo fiscal debe y tiene la obligación inicial de llevar a cabo una notificación al contribuyente para requerirle el pago o bien determinar el crédito fiscal; en este momento es cuando se inician las defensas o las posibilidades de oponerse del contribuyente y, de hecho, el propio Código Fiscal de la Federación (CFF) establece los mecanismos idóneos para realizarlo. El artículo 33-A del CFF establece el siguiente derecho:

Artículo 33-A. *Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas...*

Nótese cómo es importante generar diversas declaraciones a las notificaciones en los plazos en que se haya establecido para lograr una mayor posibilidad de entender por qué al contribuyente se le está imponiendo una carga tributaria. De hecho, el artículo 33 fija que la obligación de la autoridad fiscal es establecer módulos de información y de asesoría al contribuyente para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De modo que una de las situaciones trascendentales que tiene todo el procedimiento fiscal es el hecho de que, en principio, se garantice el interés fiscal y, de esa manera, el procedimiento pueda seguir su marcha en oposición del contribuyente.

El efecto principal que tiene la audiencia en el procedimiento fiscal es el hecho de que el contribuyente

pueda defenderse, tenga las vías idóneas y, además, necesarias para establecer la legalidad en la imposición de la carga tributaria.

EFFECTIVIDAD JURÍDICO-PROCESAL EN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL

La efectividad jurídico-procesal de la garantía de audiencia en materia fiscal depende, más que nada, del contribuyente y del asesor legal que pueda tener. A partir de esto, el contribuyente podrá utilizar el recurso administrativo correspondiente que le permita defenderse de los actos de molestia que lleva a cabo el fisco en su contra, al analizar la siguiente jurisprudencia:

REVISIÓN FISCAL. COPIAS DEL RECURSO EN EL QUE SE INTERPONE DICHO MEDIO DE DEFENSA. OBLIGACIÓN DE LA SALA FISCAL DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE ESE REQUISITO Y CORRER TRASLADO DE LAS MISMAS A LAS PARTES EN JUICIO. *De conformidad con lo establecido por la fracción I-B del artículo 104 constitucional, corresponde a los tribunales de la Federación el conocimiento de los recursos de revisión que se interpongan contra las sentencias definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo; dichas revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales establece para la revisión en amparo indirecto. Con esta previsión superior, son los artículos 83 a 94 de la Ley de Amparo los dispositivos normativos que regulan la sustanciación y trámite de los recursos de revisión a que alude el anteriormente invocado precepto constitucional, en los cuales no se advierte ni contempla prescripción alguna a cargo del Tribunal Colegiado de Circuito, que lo obligue a correr traslado al actor en el juicio fiscal, del cual deriva el recurso de revisión, de la copia de expresión de agravios, correspondiendo entonces dicha obligación a la propia autoridad cuyo fallo se sujeta a revisión, por ser ese órgano ante quien se interpuso el recurso correspondiente, mismo que se encontraba en la posibilidad de exigir el número de copias indispensables para proceder a su debida remisión.*

La comunicación entre el contribuyente y la autoridad que requiere del pago de un crédito fiscal debe y tiene la posibilidad de ser de alguna manera negociada.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Reclamación 213/88.-Shaterproof de México, S.A.-3 de mayo de 1988.-Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretario: Alberto Pérez Dayán. *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo I, Segunda Parte-2, enero a junio de 1988, página 609, Tribunales Colegiados de Circuito.

La audiencia también otorga la posibilidad de establecer una oposición a través del recurso idóneo que la propia legislación establece; en la siguiente jurisprudencia se observa con mayor detenimiento esta circunstancia:

COORDINACIÓN FISCAL, CONVENIO DE VÍAS DE DEFENSA EN CONTRA DE RESOLUCIONES RECAÍDAS A UN RECURSO DE INCONFORMIDAD EN EL QUE SE PRETENDE QUE UN ESTADO INFRINGIÓ AQUÉL. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 105 constitucional, 11-A y 12 de la Ley de Coordinación Fiscal en vigor, en contra de las resoluciones emitidas en materia de coordinación fiscal por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el recurso de inconformidad, procede el juicio de nulidad, que se hará valer: a) Ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por los particulares, cuando la resolución les sea desfavorable; y b) Ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el Estado respectivo, cuando en dicha resolución se determine que faltó al cumplimiento del convenio de coordinación celebrado con la Federación.

Varios 275/91.-Gobernador Constitucional del Estado de Sonora y otras autoridades.-21 de octubre de 1992.-Unanimidad de veinte votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretaria: Ethel Lizette del C. Rodríguez Arcovedo.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Número 61. Pleno. Tesis P. II/93. Enero de 1993, p. 56.

La comunicación entre el contribuyente y la autoridad que requiere del pago de un crédito fiscal debe y tiene la posibilidad de ser de alguna manera negociada. De tal forma que, en muchas de las ocasiones, por negligencia y por oposición, no pagamos el impuesto respectivo y se generan diversas multas, recargos, actualizaciones y demás circunstancias, que en un momento determinado el contribuyente puede considerar como abusivas. Realmente, el hecho de que exista el recargo le da la actualización solo al impuesto que se requiere y que no se pagó a tiempo.

De tal manera que, en principio, se actualiza el impuesto, luego se le establecen los recargos, y después las multas. Esto es usura tras usura tras usura en la recaudación fiscal; de hecho, se entiende que cuando no se paga a tiempo, hay algunos perjuicios fiscales que deben de cubrirse, pero para esto ya está el recargo. Situación que definitivamente es defendible y que forma parte de los medios de defensa que el contribuyente tiene en contra de los actos de molestia fiscal.

La siguiente jurisprudencia también nos explica cómo es que en el momento en que interponemos cualquier medio de defensa, evidentemente, la situación fiscal debe de suspenderse hasta en tanto no se resuelva completamente la interposición de nuestra oposición al cobro de un cierto impuesto que el fisco nos hace:

CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones

e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y que sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo, si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el periodo transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento.

Contradicción de tesis 25/2001-SS.-Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.-6 de septiembre de 2001.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Mariano Azuela Güitrón.-Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XIV. Segunda Sala. Tesis 2a./J. 42/2001. Septiembre de 2001, p. 465; véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XIV. Octubre de 2001, p. 631.

Todo lo que la autoridad hace es perfectamente combatible, pues la posibilidad de audiencia y el desahogo de toda la defensa van a darle la posibilidad al contribuyente para que pueda en extremo demostrar sus tesis e hipótesis sobre la manera o interpretación que hace de la legislación tributaria. Situaciones en las que incluso existe la posibilidad de que la autoridad administrativa no esté de acuerdo con ellas y, aun, que establezca una resolución inicial en contra, esto hace que el contribuyente tenga que asistir a otro tipo de instancias para que revisen la causa.

Una de estas es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que en un momento determinado también podría fallar en contra de la idea que el contribuyente tiene y eso le da una cierta posibilidad de acudir a la justicia federal, pidiendo amparo en contra de las violaciones constitucionales que considere que han sido realizadas en su contra.

LA AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO EN EL TRIBUNAL

Desde la encriptación de la firma electrónica y la Firma Electrónica Avanzada (*e.firma*), hay una identidad en las partes que les va a permitir tener esa comunicación directa, siendo que ahora la declaración se hace por medio digital vía Internet y, a partir de esto, la liquidación se lleva a cabo en bancos. Lo anterior, definitivamente, permite mucha agilidad, pues en la actualidad, independientemente de considerar todo el medio de procedimiento que se lleva a cabo a través de una fase postulatoria basada en la demanda y la contestación de la demanda, luego las diversas exposiciones probatorias y, en fin, todos los periodos del procedimiento que expongo en la gráfica siguiente van a cumplirse también en el juicio llamado digital:

97

Etapas						
Previa o preliminar	Postulatoria expositiva o polémica	Probatoria o demostrativa	De alegatos o conclusiva	Resolutiva	Impugnativa	Ejecutiva
Primera instancia					Segunda instancia	

Conforme a lo anterior, la persona que no ha logrado que la autoridad se sujete al Estado de Derecho tiene que interponer la demanda respectiva, tal como lo señala el artículo 13 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA). Una vez que ingresa la demanda y esta es admitida, viene el emplazamiento a la autoridad, que es la responsable del acto que se reclama, y evidentemente también la autoridad

tiene garantía de audiencia para llevar a cabo la contestación de dicha demanda. Si hay controversia, existe la *litis*, de esa manera, va a existir el debate en el procedimiento, y será necesario establecer medidas probatorias para ambas partes con el fin de encontrar la verdad legal que se busca.

Así, se abre una etapa de ofrecimiento de pruebas, luego de desahogo, se alega lo que a cada una de las partes convenga, y llega un momento en donde sobreviene el dictado de la sentencia. Todo este procedimiento que hemos visto en una forma bastante superficial da la posibilidad de la garantía de audiencia y ahora se establece el juicio en línea, el cual básicamente parte de los numerales 58-A y 58-B de la LFPCA.

En términos generales, la *e.firma* es la clave de acceso y contraseña que de alguna manera se va a proporcionar en el sistema de justicia en línea del Tribunal Federal de lo Contencioso Fiscal y Administrativo. Se va a lograr que ese medio de garantía de audiencia que tenemos los contribuyentes pueda desahogarse completamente frente a la imposición de la carga tributaria.

CONCLUSIONES

La garantía de audiencia es la base principal a través de la cual las personas que son demandadas o bien el contribuyente en el caso de la imposición de la carga fiscal van a tener el derecho de ser oídos completamente y vencidos eventualmente en juicio. Dicha garantía la va a tener no solamente el demandado, sino también el actor; de tal manera que este último tiene el derecho de iniciar acciones en contra de la persona que considera ha infringido la norma o ha incumplido la prestación tributaria que se reclama. Luego, el demandado, tiene derecho a exponer sus excepciones y defensas, o situaciones justificantes por las cuales ha incumplido con la norma tributaria; ambos tienen derecho a lo siguiente:

- Ofrecer pruebas,
- Desahogar esas pruebas,
- Alegar a lo que su derecho convenga, y,
- Por supuesto, interponer los recursos que la ley les permita.

Así es como podemos tener una administración de justicia, que sea justa y equitativa. También debe de establecerse el sistema proporcional a cada una de las partes para que puedan plantear su argumentación y defensa de sus criterios legales.

En el contexto del procedimiento administrativo, las instancias son variadas. Inicialmente, hay una etapa evidentemente administrativa, en la cual el acto de la autoridad administrativa se trata de imponer al contribuyente, pero este último se opone. Es posible que, en este acto, a pesar de la oposición del gobernado, la misma autoridad resuelva que es viable y además legal el acto jurídico que se lleva en su contra.

Esto da derecho al gobernado a utilizar otra vía, ejecutando la función jurisdiccional que representa el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es en sí esa instancia jurisdiccional que tiene fuero necesario para administrar la justicia fiscal y administrativa, por lo que la audiencia presupone ineludiblemente que exista un tribunal previamente establecido, como es en este caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aunque se van a desahogar pasos administrativos dentro de la propia dependencia que exige el pago de la prestación tributaria.

En cualquier instancia, llámese administrativa o contenciosa, necesariamente se le tiene que respetar la seguridad jurídica al gobernado; esto es, que todo el cúmulo de sus derechos, que lo rodean como una esfera de protección, deba de ser respetado por la autoridad o dependencia encargada de llevar a cabo la recaudación fiscal.

Deben de cumplirse las formalidades del procedimiento, puesto que se está cumpliendo con el Estado de Derecho. De hecho, para iniciar el acto de molestia fiscal, se requiere que exista una verdadera fundamentación de la causa legal y una motivación que impulse directamente a la dependencia a llevar a cabo el acto de molestia, de manera que es menester también que en todo procedimiento se juzgue con normas anteriormente legisladas, no es legal el hecho de que se promulguen legislaciones especiales para situaciones especiales, ya que esto sería anticonstitucional, dado que el artículo 13 de nuestra CPEUM prohíbe todo tipo de tribunal especial.

La eficacia jurídico-procesal de la garantía de audiencia en materia fiscal se hace valer por parte del contribuyente porque está visto que en muchas de las ocasiones a la autoridad fiscal lo que le interesa es la recaudación, de manera que la garantía de audiencia en esta materia se encuentra a cargo del contribuyente para hacerla efectiva. •