



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

Análisis jurídico de la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007, para determinar si la misma conculca la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 constitucional.

Alumno:
LICENCIADO LUIS MANUEL BOLAÑOS MUÑOZ

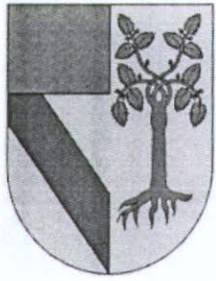
Tesis presentada para optar por el grado de
Maestro en Derecho Público
con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios
de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 984164 con fecha 17-VIII-98

ASESOR DE TESIS:
DOCTOR ARMANDO ENRIQUE CRUZ COVARRUBIAS

Zapopan, Jal. Agosto de 2008



71949



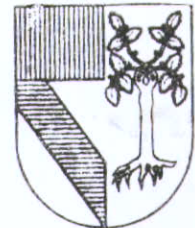
UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

Análisis jurídico de la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de La Federación, vigente en el año del 2007, para determinar si la misma conculca la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 constitucional.

ALUMNO:

LICENCIADO LUIS MANUEL BOLAÑOS MUÑOZ



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA
BIBLIOTECA

Tesis presentada para optar por el grado de
Maestro en Derecho Público
con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios
de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 984164 con fecha 17-VIII-98.

ASESOR DE TESIS:

DOCTOR ARMANDO ENRIQUE CRUZ COVARRUBIAS

Zapopan, Jal., Agosto de 2008

CLASIF: TE MDP 2008 BOL

ADQUIS: 71949

FECHA: 08/09/09 EJ. 7

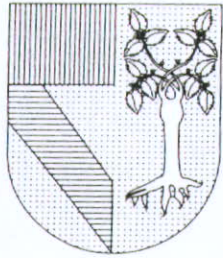
DONATIVO DE Servicios Escolares
s. 160 h.; 27 cm.

Tesis (Maestría) - Universidad Panamericana Campus Guadalajara, 2008

Incluye referencias bibliográficas

1. Derecho fiscal - Tesis y disertaciones académicas
2. Evasión de impuestos.

Publicado también en forma electrónica en formato PDF a través de WWW



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

14 de agosto del 2008

DR. EDUARDO ISAIAS RIVERA RODRIGUEZ
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE
EXÁMENES DE GRADO
P R E S E N T E .

Me permito hacer de su conocimiento que el Licenciado **Luis Manuel Bolaños Muñoz**, de la Maestría en Derecho Público, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de titulación con la alternativa TESIS, titulada:

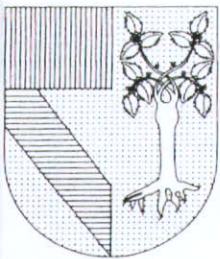
"Análisis jurídico de la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de La Federación, vigente en el año del 2007, para determinar si la misma conculca la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 constitucional".

Manifiesto que, después de haber sido dirigida y revisada previamente, reúne todos los requisitos técnicos para solicitar fecha de Examen de Grado.

Agradezco de antemano la atención prestada y me pongo a sus órdenes para cualquier aclaración.

ATENTAMENTE

DR. ARMANDO ENRIQUE CRUZ COVARRUBIAS
ASESOR DE TESIS



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

Guadalajara, Jal., a 14 de agosto de 2008

Lic. Luis Manuel Bolaños Muñoz
Presente.

En mi calidad de presidente de la Comisión de Exámenes de Grado, y después de haber analizado el trabajo de titulación presentado por usted en la alternativa de **TESIS**, titulada:

"Análisis jurídico de la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de La Federación, vigente en el año del 2007, para determinar si la misma conculca la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 constitucional".

Le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen de Grado, por lo que deberá de entregar ocho ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

ATENTAMENTE

DR. EDUARDO ISAIAS RIVERA RODRIGUEZ

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE
EXÁMENES DE GRADO**

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SANCIÓN CONSISTENTE EN LA CLAUSURA PREVENTIVA ESTABLECIDA EN LAS FRACCIONES IV Y VI DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DEL 2007, PARA DETERMINAR SI LA MISMA CONCULCA LA GARANTÍA INDIVIDUAL DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL NUMERAL 14 CONSTITUCIONAL.”

Bolaños Muñoz Luis Manuel*1

Índice.-

Introducción.

1. Tema.
2. Pregunta inicial.
3. Justificación del proyecto de investigación.
4. Planteamiento del problema.
5. Formulación de hipótesis.
6. Oraciones tópicas.
7. Marco teórico.
8. Bibliografía.
9. Cronograma de actividades.
10. Capitulado.

Introducción.-

Este trabajo tiene como propósito el analizar jurídicamente si la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la

* Estructura del modelo de análisis del proyecto de investigación para la Tesis de Maestría en Derecho Público de la Universidad Panamericana, Campus Guadalajara.

Federación, vigente en el año del 2007, transgrede la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 de nuestra Constitución Política; resaltando que la inquietud por estudiar el tema propuesto, me surgió con motivo de diversas consultas que me han realizado algunos contribuyentes a quienes se les ha aplicado la sanción materia del presente estudio, lo que me hizo percatarme de que pudiere pensarse que la aplicación de la norma en cuestión, resulta conculcatoria de la garantía individual ya enunciada.

Consistiendo básicamente la sanción a analizar, la referente a la posibilidad que se le otorga a la autoridad fiscal en el dispositivo de marras, de que en el caso de reincidencia en la comisión de la infracción ahí sancionada –la no expedición o la no entrega de comprobantes fiscales, o la expedición sin requisitos y la expedición de tales comprobantes con datos de persona distinta– pueda clausurar preventivamente la negociación del contribuyente infractor por un plazo que puede ir desde los 3 tres hasta los 15 quince días.

Considerando que el tema en cuestión merece un estudio de índole jurídico, dado que me he dado cuenta que es una actividad cada vez más frecuente de la autoridad fiscal federal el imponer la sanción de referencia, de ahí que estime que resulta importante el determinar si tal actuar resulta violatorio de garantías, ello con la idea de que de ser así, se pueda proponer en los foros y ante las instituciones correspondientes, la forma de solucionar tal problema; o inclusive el alertar a los contribuyentes de que ante la amenaza de que les pudiera ser impuesta la sanción en estudio, podrían hacer uso del juicio de garantías para tratar de impedir que se les aplique tal Ley, informándoles desde luego la forma de tramitar el mismo, especialmente la manera de tratar de obtener la suspensión provisional de la realización de dicho acto. Lo anterior con la finalidad de hacer que se respete el estado de derecho -mismo que los tratadistas *Rafael de Pina* y *Rafael de*

Pina Vara lo definen como "aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales²", que en todo momento debe prevalecer para hacer posible la vida en comunidad, así como para evitar la realización por parte de las autoridades, de actos inconstitucionales en perjuicio de los particulares.

1.- Tema: "Análisis jurídico de la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007, para determinar si la misma conculca la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 Constitucional".

2.- Pregunta inicial.

¿Resulta violatoria de la garantía individual de audiencia, la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007?

3.- Justificación del proyecto de investigación.

Cada día es más común que la autoridad fiscal imponga la sanción materia de estudio, ello con su afán de impedir la evasión fiscal, por lo que es normal que a diario realice un gran número de visitas a los contribuyentes, con la finalidad de constatar de que se cumpla con la obligación que las leyes fiscales les impone a estos últimos, de tener que expedir comprobantes por las actividades que realicen; sin embargo, y no queriendo decir que estemos a favor de conductas evasoras tributarias, ya que al contrario, estamos convencidos de que tales actos anómalos deben ser sancionados, nos parece que requiere estudiarse si la sanción de clausura objeto de análisis, resulta en la práctica transgresora de la garantía individual ya referida, ello como consecuencia de la gran importancia que la misma tiene en nuestro sistema. Razón por la que pensamos que el realizar la investigación por nosotros propuesta, tiene importancia para todos y cada uno de los contribuyentes que habitan en nuestro país, ya que cualquiera de ellos pudiera ser objeto de la

² DE PINA, RAFAEL y DE PINA VARA, RAFAEL. *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, 28ª Edición, México, 2000, pág. 276.

imposición de la sanción en cuestión y de que resulta esencial el que en la práctica se respete el derecho de audiencia que inclusive está elevado al rango de garantía individual en nuestro país.

4.- Planteamiento del problema.

El problema que plantea el tema seleccionado como objeto de investigación, consiste en el hecho de que de resultar cierta la hipótesis central que será materia del presente trabajo, es decir, el que la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007, sea transgresora de la garantía de audiencia, implica que se estuviere permitiendo cada vez que la autoridad fiscal federal impone tal sanción, una transgresión al estado de derecho en el que se debe vivir para poder lograr la convivencia pacífica entre las autoridades y los gobernados.

5.- Formulación de hipótesis.

5.1.- Hipótesis de trabajo:

La sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007, ¿es transgresora de la garantía de audiencia consagrada por el numeral 14 de nuestra Carta Magna?

6.- Oraciones tópicas.

6.1.- El propósito de esta investigación es analizar jurídicamente si la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año del 2007, es transgresora de la garantía de audiencia consagrada por el numeral 14 de nuestra Carta Magna.

6.2.- La variable a contrastar es si el numeral en análisis, permite el que el particular acuda a los tribunales competentes en respeto de su garantía de ser previamente oído y vencido, previo a la imposición de la sanción en análisis.

7.- Marco teórico.

7.1.- Doctrina existente sobre la garantía de audiencia en México.

7.2.- Legislación existente.

7.3.- Hermenéutica jurídica.

7.4.- Criterios jurisprudenciales.

7.5.- Métodos de contrastación:

7.5.1.- Documentación sistemática.

7.6.- Conceptos y Variables que se van a utilizar en el desarrollo del trabajo de investigación propuesto.

7.6.1.- Conceptos:

7.6.1.1.- Clausura preventiva.

7.6.1.2.- Garantía de audiencia.

7.6.1.3.- Medios ordinarios y extraordinarios de defensa.

7.6.2.- Variables:

7.6.2.1.- ¿El numeral en análisis, permite el que el particular acuda a los tribunales competentes en respeto de su garantía de ser previamente oído y vencido, previo a la imposición de la sanción en análisis?

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SANCIÓN CONSISTENTE EN LA CLAUSURA PREVENTIVA ESTABLECIDA EN LAS FRACCIONES IV Y VI DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DEL 2007, PARA DETERMINAR SI LA MISMA CONCUSCA LA GARANTÍA INDIVIDUAL DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL NUMERAL 14 CONSTITUCIONAL.”

INDICE.-

	<i>Página</i>
INTRODUCCIÓN.	1
 CAPÍTULO 1. CLAUSURA PREVENTIVA COMO SANCIÓN PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. 	
1.1.- DEFINICIÓN DE CLAUSURA PREVENTIVA.	6
1.2.- TEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE AL AÑO 2007:	
1.2.1.- Artículos 42 fracción V y 49.	8
1.2.2.- Fracciones VII y IX del artículo 83.	11
1.2.3.- Fracciones IV y VI del artículo 84.	12
1.2.4.- Artículo 75, fracción I (reincidencia en la comisión de las infracciones en estudio).	14
1.3. ANTECEDENTES HISTÓRICOS:	
1.3.1.- Nacimiento de la sanción <i>clausura preventiva</i> , por infracciones relacionadas con la obligación de expedir de comprobantes fiscales.	15
1.3.2.- Normas especiales para las visitas de verificación respecto a la expedición de comprobantes fiscales.	18
1.3.3.- Modificaciones que ha tenido la fracción VI del artículo 49 del Código Tributario Federal.	19

1.4.- NATURALEZA DE LA CLAUSURA DE MARRAS:

1.4.1.- ¿Qué es?	21
------------------	----

CAPÍTULO 2.

BREVE ESTUDIO SOBRE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

2.1. AUDIENCIA:

2.1.1. Antecedentes históricos.	25
---------------------------------	----

2.2. IDEA SOBRE SEGURIDAD JURÍDICA:

2.2.1. Historia.	27
------------------	----

2.2.2. En que consiste.	29
-------------------------	----

2.3. GARANTÍA DE AUDIENCIA:

2.3.1. Principio de audiencia.	33
--------------------------------	----

2.3.2. Titularidad.	39
---------------------	----

2.3.3. ¿Qué debe entenderse por acto de privación para efectos del artículo 14 constitucional?	40
--	----

2.3.4. Criterios del Poder Judicial de la Federación.	45
---	----

2.3.5. Excepción en materia tributaria.	69
---	----

CAPÍTULO 3.

CASOS REALES RELACIONADOS CON LA HIPÓTESIS EN ESTUDIO.

3.1.- CASOS REALES:

3.1.1.- Caso de la sociedad Industrializadora de Carnes de Atotonilco, S.A. de C.V.	76
3.1.2.- Casos que originaron la contradicción de tesis 112/2003-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa y Segundo en Materia Penal, ambos del Tercer Circuito, y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del mismo Circuito.	80
3.1.3.- Caso en que se utilizó como fundamento la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997.	84
3.1.4.- Casos en los que resulta más que evidente la autoridad fiscal quiso ir más allá de lo previsto por la norma jurídica.	92

CAPÍTULO 4.

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SANCIÓN CONSISTENTE EN LA CLAUSURA PREVENTIVA ESTABLECIDA EN LAS FRACCIONES IV Y VI DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DEL 2007, PARA DETERMINAR SI LA MISMA CONCULCA LA GARANTÍA INDIVIDUAL DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL NUMERAL 14 CONSTITUCIONAL.

4.1.- ANÁLISIS DE LA HIPÓTESIS EN ESTUDIO:

4.1.1.- CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.	99
4.1.2.- NUESTRA OPINIÓN RESPECTO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA NORMA.	104

CAPÍTULO 5

CONCLUSIONES Y PROPUESTA.

5.1.- La hipótesis en estudio es verdadera.	142
5.2.- Es necesaria una reforma a las fracciones IV y VI del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación.	144
5.2.1.- Propuesta.	145
5.3.- Implicaciones que trae aparejado el hecho de que las normas en estudio no se modifiquen.	148
5.4.- Conclusiones finales.	150
Bibliografía.	157

Introducción.-

“Es preferible dejar impune el delito de un culpable que condenar a un inocente”.

Ulpiano¹.

Este trabajo tiene como propósito el analizar jurídicamente si la sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año del 2007, transgrede la garantía individual de audiencia consagrada en el numeral 14 de nuestra Constitución Política; resaltando que la inquietud por estudiar el tema propuesto, me surgió con motivo de diversas consultas que me han realizado algunos contribuyentes a quienes se les ha aplicado la sanción materia del presente estudio, lo que me hizo percatarme de que pudiere pensarse que la aplicación de la norma en cuestión, resulta conculcatoria de la garantía individual ya enunciada.

Consistiendo básicamente la sanción a analizar, la referente a la posibilidad que se le otorga a la autoridad fiscal en el dispositivo de marras, de que en el caso de reincidencia en la comisión de la infracción ahí sancionada –la no expedición o la no entrega de comprobantes fiscales, o la expedición sin requisitos y la expedición de tales comprobantes con datos de persona distinta– pueda clausurar preventivamente la negociación del contribuyente infractor por un plazo que puede ir desde los 3 tres hasta los 15 quince días.

Considerando que el tema en cuestión merece un estudio de índole jurídico, dado que me he dado cuenta que es una actividad cada vez más frecuente de la autoridad fiscal federal el imponer

¹ DE PINA, RAFAEL y DE PINA VARA, RAFAEL. *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, 28ª Edición, México, 2000, pág. 509.

la sanción de referencia, de ahí que estime que resulta importante el determinar si tal actuar resulta violatorio de garantías, ello con la idea de que de ser así, se pueda proponer en los foros y ante las instituciones correspondientes, la forma de solucionar tal problema; o inclusive el alertar a los contribuyentes de que ante la amenaza de que les pudiera ser impuesta la sanción en estudio, podrían hacer uso del juicio de garantías para tratar de impedir que se les aplique tal Ley, informándoles desde luego la forma de tramitar el mismo, especialmente la manera de tratar de obtener la suspensión provisional de la realización de dicho acto. Lo anterior con la finalidad de hacer que se respete el estado de derecho -mismo que los tratadistas *Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara* lo definen como "*aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales*"²-, que en todo momento debe prevalecer para hacer posible la vida en comunidad, así como para evitar la realización por parte de las autoridades, de actos inconstitucionales en perjuicio de los particulares.

Aclarando que aunque entiendo que el espíritu de la sanción materia de estudio es el impedir la evasión fiscal, el cuestionar la constitucionalidad de esa facultad no quiere decir que estoy a favor de conductas evasoras tributarias, ya que al contrario, estoy convencido de que tales actos anómalos deben ser sancionados; pero me parece que requiere estudiarse si la sanción de clausura objeto de análisis resulta transgresora de la garantía individual ya referida, ello como consecuencia de la gran importancia que en nuestro sistema se le da al derecho de audiencia.

Razón por la que pienso que el realizar la investigación que propongo, tiene importancia para todos y cada uno de los contribuyentes que habitan en nuestro país, ya que cualquiera de ellos pudiera ser objeto de la imposición de la sanción en cuestión y de que resulta esencial el que en la

² *Ibidem*, pág. 276.

práctica se respete el derecho de audiencia que inclusive está elevado al rango de garantía individual en nuestro país; y es que una sociedad civil no es fuerte si no se establecen en las leyes mecanismos para hacer respetar sus derechos.

Además, el estado de derecho radica básicamente en el principio de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les faculta y los particulares todo lo que la ley no les prohíbe.

Ahora bien, si la ley faculta a una autoridad a actuar hasta cierto límite, pero el mismo es conculcatorio de una garantía individual del gobernado, con dicha situación uno de los objetivos de la ley no se cumpliría, ya que se estaría violentando la seguridad jurídica de los particulares; además de que con dicha norma legal, se estaría dejando una puerta abierta a la arbitrariedad, pues se estaría permitiendo que se aplique a los contribuyentes una norma del todo anticonstitucional.

Siendo importante el recordar que en relación a la posibilidad de la no aplicación de una ley injusta, existe en el derecho alemán la denominada "*Fórmula Radbruch*" -llamada así en honor de su creador, el jurista nativo de ese país *Gustav Radbruch*-, la cual sostiene que "*donde la ley estatutaria es incompatible con los requisitos de la justicia, a un grado intolerable, o si la misma fue diseñada de una manera que niega deliberadamente la igualdad, esa ley debe desatenderse por el juez, a favor del principio de la justicia.*"³

Principio anterior que comparto totalmente, de ahí que consideré el realizar el estudio jurídico de la norma en cuestión, con la finalidad de determinar si la misma es violatoria de la garantía de audiencia y por ende injusta.

³ *Wikipedia, The Free Encyclopedia.* <http://es.wikipedia.org>.

Pero independientemente de lo anterior, otra cuestión que creo justifica este trabajo, lo es el hecho de que el acto en estudio afecta al mismo Gobierno, dado que con las clausuras se limita o cancela la operación del negocio y por ende la posibilidad de cobrar los créditos fiscales que se pudieren adeudar; además de afectar los empleos, los proveedores, el crédito comercial y la reputación del negocio y a la estructura económica en general.

Precisando que el presente estudio tiene como base la siguiente hipótesis de trabajo a dilucidar:

La sanción consistente en la clausura preventiva establecida en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año del 2007, ¿es transgresora de la garantía de audiencia consagrada por el numeral 14 de nuestra Carta Magna?

Hipótesis anterior cuya respuesta será materia del capítulo final del presente y que para obtenerla haremos un análisis de la legislación existente, así como de conceptos doctrinarios y jurisprudenciales, para lo cual en el capítulo 1, pretendemos conocer los orígenes, la justificación y la evolución de la sanción de marras; en el capítulo 2, efectuaremos un breve estudio sobre la garantía de audiencia, con la finalidad de que tanto el lector como un servidor, conozcamos de que se trata, para hecho lo anterior, poder determinar si la disposición jurídica materia de análisis respeta o transgrede dicha garantía; en el 3, haré una relación de diversos casos reales, precedentes y tesis relacionadas con la hipótesis en estudio, ello con la intención de evidenciar que muchas de las veces, es necesario acudir ante los tribunales para dejar sin efecto actos de las autoridades fiscales, no obstante que los mismos pudieren ser cuestionables en cuanto a su legalidad desde un principio. Mientras que en el capítulo 4, efectuaré el análisis jurídico de la sanción materia de estudio del presente, con el objeto de determinar si la misma conculca o no, la

garantía de audiencia, para lo cual, inclusive, haré un estudio con respecto a los criterios que sobre ese tema ha emitido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación; y en el último capítulo, expondré las conclusiones a las que llegué luego de culminar el estudio de referencia, así como la propuesta que efectúo en relación al mismo.

CAPÍTULO 1

CLAUSURA PREVENTIVA COMO SANCIÓN PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

SUMARIO

1.1.- DEFINICIÓN DE CLAUSURA PREVENTIVA. 1.2.- TEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE AL AÑO 2007: 1.2.1.- Artículos 42 fracción V y 49. 1.2.2.- Fracciones VII y IX del artículo 83. 1.2.3.- Fracciones IV y VI del artículo 84. 1.2.4.- Artículo 75, fracción I (reincidencia en la comisión de las infracciones en estudio). 1.3. ANTECEDENTES HISTÓRICOS: 1.3.1.- Nacimiento de la sanción *clausura preventiva*, por infracciones relacionadas con la obligación de expedir de comprobantes fiscales. 1.3.2.- Normas especiales para las visitas de verificación respecto a la expedición de comprobantes fiscales. 1.3.3.- Modificaciones que ha tenido la fracción VI del artículo 49 del Código Tributario Federal. 1.4.- NATURALEZA DE LA CLAUSURA DE MARRAS: 1.4.1.- ¿Qué es?

1.1.- DEFINICIÓN DE CLAUSURA PREVENTIVA.

“En el cambiante mundo jurídico, El Derecho Fiscal no puede permanecer invariable, porque es una de las disciplinas jurídicas que más modificaciones sufre en sus Leyes y Reglamentos,

con el fin de adecuarla a las condiciones económicas cambiantes de nuestro País⁴.”

La *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, define a la clausura preventiva de la siguiente manera:

“Clausura preventiva: *Del latín clausura, sitio cerrado. La clausura preventiva es la consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación tributaria de expedir los comprobantes fiscales, por lo tanto, goza de la naturaleza jurídica de la sanción. El ilícito tributario es la vulneración a la norma jurídica que establece la obligación fiscal; en este caso, el ilícito se constituye en la conducta reiterativa de no expedir los comprobantes fiscales.*”⁵

Considerada la anterior definición, me gustaría complementar la misma, ya que soy de la opinión que la clausura preventiva no es la única consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación que se refiere, ya que otra diversa, al tratarse de la sanción que se impone por la comisión de la infracción establecida en la fracción VII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación -misma a la que me referiré en el punto **1.2.3.-** del presente capítulo-, lo es que se pudiere imponer una multa; de ahí que la clausura pudiere no ser la única consecuencia jurídica de la infracción de marras. Por otra parte, y coincidiendo con la opinión de Augusto Fernández Sagardi⁶, la calificación de clausura preventiva no tiene sentido, porque no existe clausura definitiva como sanción en materia fiscal federal.

⁴SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Francisco y SÁNCHEZ CANTÚ, Yolanda, *Formulario Fiscal y Jurisprudencia*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 2ª edición, México, 2000, pág. V.

⁵ *Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa-U.N.A.M., 1ª Edición, México, 2002, págs. 185 y 186.

⁶ FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación*, Editorial Gasca Sicco, 1ª Edición, México, 2004, pág. 254.

1.2.- TEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE AL AÑO 2007:

1.2.1.- Artículos 42 fracción V y 49.

En virtud de que la aplicación de la sanción objeto del presente estudio, deriva del ejercicio de la facultad de comprobación que le confiere la fracción V del numeral 42 del Código Tributario Federal a la autoridad fiscal federal, procedo a referir la misma:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

.....

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.”⁷

⁷ *Breviario Fiscal con correlaciones*. Editorial Themis, 33ª Edición, México, Diciembre de 2006.

forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, en los

Siendo el artículo 49 del Código en comento, el que establece las formalidades que rigen la práctica de las visitas domiciliarias de referencia:

“Artículo 49. - Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I.- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

II.- Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III.- Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV.- En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en

términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V.- Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.”⁸

De lo anterior tenemos pues, que la autoridad fiscal federal se encuentra facultada para realizar visitas a los contribuyentes para verificar que los mismos cumplan con su obligación de expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, así como que los mismos se encuentren debidamente requisitados.⁹ Pudiendo en caso de que consideren que hubo incumplimiento a

⁸ *Ibidem.*

⁹ Para conocer los requisitos que el Código Fiscal de la Federación obliga que contengan los comprobantes expedidos por los contribuyentes, ver el artículo 29-A de dicho cuerpo de leyes vigente.

alguna disposición fiscal, previo plazo de tres días hábiles para que el contribuyente desvirtúe la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes, emitir la resolución que considere pertinente.

1.2.2.- Fracciones VII y IX del artículo 83.

El texto vigente en el año del 2007 de las fracciones VII y IX del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, los cuales contienen las infracciones cuya comisión puede originar la imposición de la sanción objeto de estudio, es como sigue:

“Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

.....
VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

.....
IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.”¹⁰

De lo anterior nos damos cuenta de que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad:

¹⁰ *Ibidem.*

- 1) No expedir o no entregar comprobante de sus actividades;
- 2) expedirlos sin requisitos fiscales; y,
- 3) expedir comprobantes fiscales asentando datos distintos del contribuyente con el que se realiza la operación en cuestión.

1.2.3.- Fracciones IV y VI del artículo 84.

Quien cometa alguna de las infracciones previstas en las ya citadas fracciones VII y IX del artículo 83 del Código Tributario Federal, puede ser sancionado en la forma que establece el numeral 84 del cuerpo de leyes en comento; es decir de la siguiente manera:

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

.....

*IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. **En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.** Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.*

.....

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. **En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.** Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código."¹¹

Nota: Lo resaltado es mío.

De manera que, en virtud de los anteriores ordenamientos, a quien cometa alguna de las infracciones previstas en las fracciones VII ó IX del artículo 83 del Código Tributario Federal, le puede ser aplicada la sanción económica establecida en las fracciones IV ó VI –dependiendo de la infracción cometida- del numeral 84 del cuerpo de leyes en comento; pero si se es reincidente, la autoridad fiscal puede imponer la sanción consistente en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.

Con la aclaración de que en el caso previsto en la fracción IV del artículo en cuestión, la sanción puede ser doble, es decir, que se imponga la multa ya citada y además la clausura preventiva; cuando en la hipótesis prevista en la fracción VI del numeral de referencia, ante la reincidencia de la infracción, solo se impone la clausura de marras.

¹¹ *Ibidem.*

1.2.4. Artículo 75, fracción I (reincidencia en la comisión de las infracciones en estudio).

En virtud de que las sanciones materia de estudio quedan condicionadas a la reincidencia en la comisión de las infracciones respectivas, refiero el numeral que define que se entiende por dicho concepto:

“Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.”¹²

¹² *Ibidem.*

De lo anterior tenemos que un contribuyente será reincidente, con respecto a las infracciones que tengan como resultado la omisión de contribuciones, a partir de la segunda vez que cometa cualquiera de dichas infracciones, esto es, sin importar que no fuere la misma; caso contrario ocurre con las infracciones que no implican la omisión de tributos, ya que para que en ese supuesto haya reincidencia, necesariamente debe de tratarse de la misma infracción cometida dos o más veces.

1.3. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

1.3.1.- Nacimiento de la sanción *clausura preventiva*, por infracciones relacionadas con la obligación de expedir de comprobantes fiscales.

La sanción consistente en la clausura preventiva de los comercios de los contribuyentes que cometieren la infracción consistente en no expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, o por expedirlos sin el total de los requisitos, fue parte de las reformas al Código Fiscal de la Federación, que entraron en vigor el 1º de Enero de 1991; específicamente en la fracción VI del artículo 84 del Código Impositivo Federal, que disponía:

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

.....
VI.- De cinco veces el importe total que debió consignarse en el comprobante de que se trate a la señalada en la fracción VII. En caso de reincidencia, la sanción

consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.”¹³

Teniendo que en la exposición de motivos de la anterior reforma, se dijo que la razón de establecer una pena más severa para dicha infracción -ya que antes de esa modificación la pena consistía únicamente en una multa que iba de \$1,000.00 a \$10,000.00-, era la de eliminar los abusos que se habían observado, pero sin especificar cuales.

Sin embargo, en la siguiente tesis aislada sostenida por el Pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, me parece que se expone cual es la justificación de una pena de clausura para la infracción de marras:

“CLAUSURA PREVISTA COMO SANCIÓN POR INFRACCIONES FISCALES. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL. *Si bien es cierto que la clausura afecta temporalmente el ejercicio del comercio, también lo es que la sociedad está interesada en que se acaten y respeten las disposiciones legales encaminadas a la correcta recaudación de los ingresos del Estado, toda vez que a éste se le encomienda velar por las necesidades colectivas, los derechos sociales y la administración económica para satisfacerlos y protegerlos, de tal manera que cuando se realizan conductas que pueden llegar a afectar esa recaudación se afectan sus intereses y, por ello, se justifica el*

¹³ Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 1991.

impedir temporalmente el ejercicio del comercio, a pesar de que la quejosa afirme que el no expedir comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos fiscales, no necesariamente implica omisión en el pago de contribuciones, en virtud de que la sanción prevista en el precepto legal reclamado no puede estar sujeta a que la autoridad fiscal realice una auditoría fiscal y constate si se omitieron o no contribuciones."

Amparo en revisión 1103/94. Organización Dulcera de Acapulco, S. A. de C. V. 15 de abril de 1997. Mayoría de diez votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el cinco de junio en curso, aprobó, con el número XCI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cinco de junio de mil novecientos noventa y siete. "¹⁴

Así pues, tenemos que nuestro Máximo Tribunal permite la imposición de la pena de clausura ante la omisión del cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales, dado que considera que dicha situación puede afectar la correcta recaudación de los ingresos del Estado y por ende los intereses de la sociedad.

¹⁴ *Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Tomo: V, Junio de 1997, pág. 143.*

Y por lo que ve a la sanción en estudio para los contribuyentes que cometieren la infracción consistente en la expedición de comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que celebrare la operación en cuestión, la misma surgió a la vida jurídica en el año de 1995¹⁵; con la particularidad de que en ese entonces, para ambas infracciones se aplicaba exactamente la misma sanción, es decir, la que referí líneas atrás y no fue sino hasta el año de 1999 en el que se decidió regular en fracciones diversas, las sanciones que se impondrían a quienes cometieran las infracciones ya enunciadas, para quedar en la forma que actualmente existen y que ya fue explicada en el apartado **1.2.3.-** anterior del presente capítulo.

1.3.2.- Normas especiales para las visitas de verificación respecto a la expedición de comprobantes fiscales.

Las disposiciones que vinieron a regular de manera específica el ejercicio de la facultad de comprobación consistente en las visitas tendientes a la verificación respecto a la expedición de comprobantes fiscales –las cuales son las contenidas en el numeral 49 del Código Tributario Federal y que ya fueron transcritas con anterioridad- nacieron en virtud del Decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras, el cual entró en vigor el día 1º de Enero del año de 1996¹⁶; normas que vinieron a regular desde ese entonces la manera en que pueden y deben ser realizadas las visitas de verificación de marras.

Haciendo la aclaración que previo a la existencia del dispositivo de marras, para poder la autoridad fiscal verificar el acto en cuestión, era necesario que ejercitarse alguna de las facultades

¹⁵ Ver Código Fiscal de la Federación para 1995.

¹⁶ Ver Código Fiscal de la Federación para 1996.

de comprobación que el artículo 42 del Código Impositivo Federal le concede, tales como visitas domiciliarias, revisión de la contabilidad de los contribuyentes o de terceros relacionados con ellos.

1.3.3.- Modificaciones que ha tenido la fracción VI del artículo 49 del Código Tributario Federal.

La fracción en comento, a la cual nos limitaremos en este apartado dado que es la directamente relacionada al tema en estudio –misma que al formar parte del numeral 49 del cuerpo de leyes en comento, implica que fue creada en el año de 1996 según se explicó con anterioridad- en su origen prevenía lo siguiente:

“Artículo 49.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

.....

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.”¹⁷

Posteriormente para el año del 2000, la disposición en comento fue reformada para quedar de la siguiente manera:

“Artículo 49.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

¹⁷ *Ibidem.*

.....

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión."¹⁸

Siendo otra reforma realizada al dispositivo de marras, la que entró en vigor a partir del 1º de Enero del año 2004 y que modificó la misma de la siguiente forma:

"Artículo 49.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

.....

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión."¹⁹

¹⁸ Ver Código Fiscal de la Federación para el 2000.

¹⁹ *Ibidem.*

De lo anterior tenemos que la disposición en análisis, hasta antes del año 2004, ni siquiera brindaba la oportunidad al contribuyente de poder presentar pruebas y formular alegaciones, previo a la imposición de alguna de las sanciones ya enunciadas; lo que hacía que fuere total la falta de audiencia previa a la medida correctiva de que se tratara.

Ahora bien, no obstante que la norma en comento fue reformada en los términos ya precisados a partir del primer día del año 2004, es decir, dando tres días hábiles previos a la imposición de la sanción de multas para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes, resulta importante el determinar si con tal situación, se respeta la garantía de audiencia que a favor de los gobernados protege el artículo 14 de nuestra Constitución Política. Siendo necesario para resolver la anterior hipótesis, el tratar de definir en que consiste la garantía de referencia; lo cual intentaremos hacer en el capítulo 2 siguiente del presente.

Agregando por último, que el pasado 28 de Junio del 2006, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma a la norma en cuestión, pero únicamente en el sentido de especificar de que el registro en el que se debe verificar si el contribuyente se encuentra inscrito, lo es el federal de contribuyentes.

1.4.- NATURALEZA DE LA CLAUSURA DE MULTAS:

1.4.1.- ¿Qué es?

En virtud de que la clausura en estudio es un acto que puede realizar la autoridad fiscal federal, tenemos que dicha sanción encuadra dentro de la definición de lo que es un acto administrativo, al cual *Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara* lo definen como:

“ACTO ADMINISTRATIVO.- *Declaración de voluntad de un órgano de la administración pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear, con eficacia particular o general, obligaciones, facultades, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa.”*²⁰

Y es que, la aplicación de la sanción clausura preventiva contenida en el dispositivo a que ya nos referimos, viene a ser la declaración de voluntad del Servicio de Administración Tributaria -órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; ambos integrantes de la Administración Pública Federal-, mismo que a pesar de ser de naturaleza reglada -pues debe emitirse con apego a lo establecido en las normas jurídicas anteriormente transcritas-, es susceptible de crear, con eficacia particular, una situación jurídica de naturaleza administrativa: LA CLAUSURA PREVENTIVA. Luego entonces, dicho acto desde luego viene a tener naturaleza de ser administrativo.

Ahora bien, y ya que hemos determinado que la sanción en análisis es un acto administrativo, pasaremos a determinar que tipo de esos actos es, para lo cual nos remitiremos a la clasificación que con respecto a dicho tema expone el ex ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Gabino Fraga*, quien divide los mismos en atención a los siguientes criterios:

- a) *a la naturaleza misma de los actos;*
- b) *a las voluntades que intervienen en su formación;*
- c) *a la relación que dichas voluntades guardan con la ley;*
- d) *al radio de aplicación del acto; y,*
- e) *al de su contenido y efectos jurídicos.*

²⁰ DE PINA y DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Editorial Porrúa, 28ª Edición, México, 2000, pág. 51.

Desde el punto de vista de su naturaleza, los actos administrativos se pueden clasificar en las dos categorías ya conocidas de actos materiales y actos jurídicos, siendo los primeros los que no producen ningún efecto de derecho y los segundos los que sí engendran consecuencias jurídicas.

Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto, pueden dividirse en actos constituidos por una voluntad única y actos formados por el concurso de varias voluntades.

Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional.

Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos, éstos se pueden clasificar en actos internos y externos, según que sólo produzcan sus efectos en el seno de la organización administrativa o trasciendan fuera de ella.

Por razón de su contenido los actos administrativos pueden clasificarse en las siguientes categorías:

1ª Actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares.

2ª Actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica, y

3ª Actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho y de derecho."²¹

²¹ *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 45ª Edición, México, 2006, págs. 229 a 240.

Así pues, tomando en consideración las anteriores clasificaciones del tratadista de referencia, tenemos que la clausura preventiva de marras es desde el punto de vista de su naturaleza, un acto jurídico, ya que el mismo engendra consecuencias jurídicas.

Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto que estudiamos, podemos decir que en el mismo hay un concurso de varias voluntades, ya que intervienen tanto la del visitador que efectuó la revisión y quien en primera instancia determina la existencia de la comisión de la infracción, así como la del Administrador de Auditoría que corresponda, ya que fue este quien emitió la orden de visita en cuestión.

Atendiendo a la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, tenemos que la sanción establecida en la fracción IV, del artículo 84 del Código Tributario Federal, es un acto administrativo discrecional, ya que en la misma se establece que las autoridades fiscales "podrán" imponer -además de la multa en dicho numeral se contiene- la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente; mientras que la diversa prevista en la fracción VI del dispositivo de marras, es de carácter obligatorio, reglado o vinculado, ya que en la misma no se deja espacio para la discrecionalidad de la imposición de una otra de las sanciones ya enunciadas, sino que solamente se indica que la sanción en caso de reincidencia, lo será la clausura preventiva.

Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos, la clausura que nos ocupa se puede clasificar como un acto externo, ya que sus efectos trascienden a la esfera del particular.

Y por razón de su contenido, es un acto directamente destinado a limitar la esfera jurídica de los particulares, cuando cometan la infracción que es sancionada con la clausura preventiva.

CAPÍTULO 2

BREVE ESTUDIO SOBRE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

SUMARIO

2.1. AUDIENCIA: **2.1.1.** Antecedentes históricos. **2.2. SEGURIDAD JURÍDICA:** **2.2.1.** Historia. **2.2.2.** En que consiste. **2.3. GARANTÍA DE AUDIENCIA:** **2.3.1.** Principio de audiencia. **2.3.2.** Titularidad. **2.3.3.** ¿Qué debe entenderse por acto de privación para efectos del artículo 14 constitucional? **2.3.4.** Criterios del Poder Judicial de la Federación. **2.3.5.** Excepción en materia tributaria.

2.1 AUDIENCIA:

2.1.1. Antecedentes históricos.

“El hombre sin necesidades no tendría derechos: mas puesto que tiene aquellas en todas las condiciones de la vida, preciso es reconocerle estos, y preciso es también hacerlos de seguro goce.”²²

Respecto a los orígenes de la garantía de audiencia, el Ilustre Maestro Ignacio Burgoa Orihuela atinadamente dice²³:

²² MONTIEL Y DUARTE, Isidro. *Estudio sobre garantías individuales*. Editorial Porrúa, Reimpresión sin número, México, 1991, pág. 3.

²³ BURGOA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, 30ª Edición, México, 1998, págs. 572 y 573.

“La garantía de audiencia ya se encontraba consignada en el Derecho Procesal Penal Hebreo, que se caracterizaba por el principio de que todo miembro del pueblo tenía el derecho de ser juzgado por el tribunal supremo llamado Sanhedrín, siguiendo las prescripciones jurídicas reguladoras del procedimiento que se instauraba a consecuencia de alguna acusación por la comisión de cierto hecho delictuoso. Los miembros de dicho tribunal, cuyo número ascendía a sesenta y que eran considerados como representantes judiciales de Jehová, en cuyo nombre dictaban sus fallos, podían indistintamente fungir como acusadores, como defensores y como juzgadores. Para poder imponer cualquier sanción de carácter penal, principalmente la que estribaba en la privación de la vida por delitos de carácter religioso que eran reputados de máxima gravedad, todo acusado, siendo hebreo, tenía el derecho de ser oído en defensa y aportar las pruebas conducentes a ella ante los jueces de Israel, defensa que podía asumir, según hemos indicado, cualquier miembro integrante del citado tribunal.

En el Derecho Inglés la garantía de audiencia, se estableció en el artículo 46 de la Carta Magna impuesta a Juan sin Tierra en el año de 1215 y estribaba en que ningún hombre libre podía ser privado de su libertad, de su vida o de sus bienes ni ser desterrado, sin el juicio emitido por un tribunal integrado por sus pares o iguales socialmente hablando y de acuerdo con la ley de la tierra, es decir, con el common law.

En el derecho Español encontramos una norma muy importante en la que en forma expresa y categórica el rey Don Juan ordenó en Valladolid y en el año de

1448, que: *'No se cumplan las reales cartas para desapoderar a alguno de sus bienes, sin ser antes oído y vencido'*.

Por lo que se refiere al derecho constitucional mexicano, prácticamente todas las constituciones que estuvieron vigentes con anterioridad a la actual consagraron el derecho de audiencia. Destaca por su claridad el artículo 31 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, en cuanto dispuso: 'Ninguno debe ser juzgado ni sentenciado, sino después de haber sido oído legalmente.'"

Así pues, nos damos cuenta de que conforme fueron transcurriendo los tiempos, ciertamente con algunas variaciones, el ser humano se fue dando cuenta de que para poder hacer posible y más llevadera la vida en comunidad, era necesario el que se salvaguardara el derecho a ser oído y vencido, previo a la privación de alguno de los derechos ya referidos; con lo cual desde luego se impedía la comisión de actos afectatorios a los particulares sin que existiere una justificación para ello, así como el que hubiere actos abusivos de autoridad por parte de los gobernantes en perjuicio de sus súbditos.

2.2. SEGURIDAD JURÍDICA:

2.2.1. Historia.

*"Será la seguridad uno de los cuatro derechos (junto a la libertad, la propiedad y la resistencia a la opresión) incluidos en la Declaración de 1789."*²⁴

²⁴ VIGO, Rodolfo Luis. *De la ley al derecho*. Editorial Porrúa, 1ª Edición, México, 2003, pág. 14.

Al respecto el tratadista Argentino Rodolfo Luis Vigo expone²⁵:

“Es posible encontrar antecedentes muy remotos en la historia que aluden a exigencias que, en la actualidad, adscribimos a la seguridad jurídica, aun cuando se realizan bajo otros rótulos. Recordemos la vinculación ciceroniana entre derecho y “certeza”: “omnia sunt incerta quae a iure decessum est”, pero particularmente recordemos en el pensamiento medieval a autores como Isidoro de Sevilla, Tomás de Aquino o Francisco Suárez que prescriben respecto de la ley humana -o sea el derecho positivo- que sea: “promulgada”, “estable”, “comprensible”, “eficaz”, etcétera. Esta constatación no debe sorprender si tenemos en cuenta que las tensiones acerca del orden, la previsibilidad o la certeza descansan en inclinaciones que se inscriben en la misma naturaleza humana, o como afirma H. Coing: “La seguridad es un deseo arraigado en la vida anímica del hombre”.

Sin embargo es indudable que será en el pensamiento propiamente moderno y su particular clima cultural y ético que predominará a partir de los siglos XVII, XVIII y XIX, donde la seguridad jurídica no sólo precisará íntegramente sus exigencias sino que se constituirá en un valor o fin preponderante de la sociedad y el derecho, incluso, diferenciado y por sobre la justicia. Paradigmáticamente pensemos en Hobbes cuando señala que “la seguridad es el fin del Estado, o por el que los hombres se someten a otros”, o en el afán codificador de Bentham para superar el casuismo y la imprevisibilidad del common law, o en el papel jurídicamente irrelevante que la exégesis o la escuela histórica le reconocerán a sus jueces. Esa

²⁵ VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación jurídica*. Editorial Rubinzal-Culzoni, 1ª Edición, Argentina, 1999, págs. 265 a 267.

prevalerte inquietud por la seguridad encontrará coherente consagración en aquellos textos constitucionales o fundacionales del "nuevo orden" individualista y liberal.

Así la Declaración de Derechos del Buen Pueblo de Virginia de 1776 proclamará: "Que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los que cuando entran en estado de sociedad, no pueden privar o desposeer a su posterioridad por ningún pacto, a saber: el goce de la vida y de la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y de buscar y obtener la felicidad y la seguridad" (art.1º), y por supuesto también la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 cuando precisa que "la meta de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son: la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión" (art.2º)."

Así pues, de lo anterior tenemos que el hombre con el transcurso del tiempo, se fue dando cuenta de que lo correcto era el reconocer una serie de derechos mínimos de los que gozamos todos los seres humanos por el simple hecho de ser hombres; y es que solamente así es posible el pensar en que se puede lograr una vida colectiva en armonía, una en la que todos los individuos sin importar su origen o condición económica, gocen de los derechos necesarios -inclusive con la posibilidad de poder hacerlos valer frente al gobierno- para poder lograr una vida digna.

2.2.2. En que consiste.

“El derecho positivo regula en ocasiones conductas humanas estableciendo el minimum ético como forma de comportamiento²⁶.”

En virtud de que la garantía objeto del presente estudio, coincidiendo con la opinión del Maestro Burgoa, integra la seguridad jurídica *in genere*²⁷, considero conveniente el analizar primeramente en que consisten las garantías de seguridad jurídica.

Al respecto opina el Maese Burgoa²⁸:

“Dentro de un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho. Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.”

²⁶ PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo. *Representación, Poder y Mandato*, Editorial Porrúa, 7ª edición, México, 1993.

²⁷ BURGOA, Ignacio. Op.cit., pág. 504.

²⁸ *Idem*.

Por su parte, Ariel Alberto Rojas Caballero²⁹ expone:

"La idea de seguridad jurídica implica la certeza, protección, firmeza y claridad de las normas jurídicas y su aplicación, esto es, que el gobernado sabe perfectamente a que atenerse. Las garantías de seguridad jurídica son las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados. Así, en general las garantías de seguridad jurídica son limitaciones de procedimiento a la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado."

Juventino V. Castro³⁰ las llama de otra forma, "garantías de procedimiento", pero coincide en definir las como:

"Una serie de garantías constitucionales de carácter instrumental, que establecen las formas y los límites a que deben de sujetarse las autoridades, para poder lícitamente invadir el campo de las libertades individuales, o bien para hacer respetar el orden público necesario para toda sociedad organizada."

En una obra editada por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación³¹, el concepto en análisis se define como:

"La certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus

²⁹ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Las Garantías Individuales en México*, Editorial Porrúa, 2ª Edición, México, 2003, pág. 261.

³⁰ CASTRO, Juventino V. *Garantías y Amparo*. Editorial Porrúa, 13ª Edición, México, 2004, pág. 254.

³¹ *Las Garantías de Seguridad Jurídica*. 1ª Edición, 1ª Reimpresión, pág. 9.

posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias."

Agregándose en la obra última citada³² que:

"Las garantías de seguridad jurídica son derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, a fin de exigirles a las autoridades a que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que estos no caigan en la indefensión o incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones."

Rodolfo Luis Vigo, refiere en relación a la seguridad jurídica que:

*"La Constitución Francesa de 1793 la definirá en su artículo 8 como la protección de la sociedad otorgada a cada uno de sus miembros para la conservación de su persona, de sus derechos y de su propiedad."*³³

Mientras que Juan Antonio Diez Quintana³⁴ dice:

"¿Qué se debe de entender por garantía de seguridad jurídica?"

³² *Ibidem.*

³³ VIGO, Rodolfo Luis. Op. cit., pág. 14.

³⁴ DIEZ QUINTANA, Juan Antonio. *181 Preguntas y Respuestas Sobre el Juicio de Amparo*, Editorial Pac, 1ª edición, México, 2002, pág. 3.

En que para que una autoridad le cause al individuo un daño o perjuicio en su persona o patrimonio o le cause un acto de molestia en su esfera jurídica, deberá previamente satisfacer los requisitos y formas que la Constitución y leyes secundarias establecen para que dicha autoridad lo lleve a cabo."

De todo lo anterior podemos concluir que las garantías de seguridad jurídica, son el conjunto de requisitos, condiciones o supuestos, que debe cumplir cualquier autoridad, para en un momento dado poder afectar a los gobernados en su esfera jurídica, para con ello evitar que estos queden en estado de indefensión o de incertidumbre jurídica.

En otras palabras, las garantías de marras entrañan la prohibición hacia las autoridades, de no poder vulnerar los derechos elementales de los particulares, sino es mediante el cumplimiento previo de los requisitos establecidos por las leyes. De ahí que su no acatamiento indefectiblemente deba traducirse en la declaratoria de improcedencia de tal acto, con la consecuente anulación de sus efectos. Labor ésta última reservada a los Tribunales u órganos encargados de impartir justicia.

2.3. GARANTÍA DE AUDIENCIA:

2.3.1. Principio de audiencia.

La garantía de audiencia, es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses; misma que se encuentra contenida en el segundo párrafo de nuestro artículo 14 constitucional que ordena:

"Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"³⁵.

En relación al anterior texto, coincidiendo con la opinión del Maestro Burgoa³⁶:

"La garantía de audiencia está contenida en una fórmula compleja e integrada por cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, las cuales son:

- a) La de que en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional, se siga un juicio;*
- b) que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos;*
- c) que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento; y,*
- d) que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio."*

Apartados anteriores de los que quiero hacer especial énfasis en los puntos a) y b), es decir, en la garantía de que para poder ser privado de alguno de los bienes jurídicos ya referidos, es necesario el que siga un juicio previo ante los tribunales antes establecidos, ello en virtud de que

³⁵ CARBONELL, Miguel. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Editorial Porrúa, 148ª Edición, México, 2004, pág. 15.

³⁶ BURGOA, Ignacio. *Op.cit.*, págs. 524 y 525.

la misma resulta importante para determinar si es cierta la hipótesis central del estudio que realizamos y respecto de la cual, nos parece bastante claro que está elevado a rango Constitucional el derecho a la audiencia previa **ante los tribunales**, con antelación a ser privado de algún bien jurídico.¹

En una obra titulada *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada*, se dice que³⁷:

"El término juicio se ha entendido por la jurisprudencia en un sentido lato, es decir, más amplio que el proceso judicial, puesto que abarca también el procedimiento administrativo; y la expresión tribunales previamente establecidos también debe entenderse en un sentido lato, es decir, abarca no solo a los órganos del Poder Judicial, sino a todos aquellos que tengan la facultad de decidir controversias de manera imparcial, como ocurre con algunas autoridades administrativas."

Para Jesús Quintana y Jorge Rojas³⁸:

"Los bienes jurídicos tutelados por la garantía de audiencia son:

- A) *La vida: Se tutela la existencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella objeto de privación.*
- B) *La libertad: Se tutelan las libertades frente a cualquier acto de autoridad que implique su privación.*

³⁷ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada*. Editorial Porrúa, 15ª Edición, México, 2000, pág. 165.

³⁸ Citado por REYES CORONA, Oswaldo Gmo. y COLIN ZEPEDA, Lorena Ivette, en *Los Principios de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Tributarios*, Editorial Tegra, 1ª Edición, México, 2003, pág. 161.

C) La propiedad: Se tutelan derechos subjetivos fundamentales que de ella se derivan; el uso, disfrute y disposición de la cosa materia de la misma. En este caso, la obligación del sujeto pasivo de la garantía consistirá en no privar a una persona de los bienes materia de su propiedad, si el acto de privación no se condiciona a las exigencias que configuran a la garantía que se comenta.

D) La posesión: En este caso estará tutelada tanto la garantía originaria como la garantía derivada.”

Según el maestro Sánchez Gómez³⁹:

“El principio de audiencia como aspecto central establece que todo administrador debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo lo involucre, lo relacione o afecte sus derechos subjetivos, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación de sus alegatos, argumentos, razones o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo.”

Oswaldo Reyes Corona y Lorena Colin Zepeda pregonan que⁴⁰:

“También debe tener la oportunidad de ser asesorado en ese asunto por un profesional del derecho en caso de ser necesario, ofrecer pruebas y presentar las alegaciones que sean pertinentes ya sea ante la autoridad administrativa competente o ante los tribunales administrativos o judiciales, además debe alcanzar una decisión fundada en derecho en donde se hayan tomado en cuenta

³⁹ Citado por REYES CORONA, Oswaldo Gmo. y COLIN ZEPEDA, Lorena Ivette. Op. cit. pág. 157.

⁴⁰ REYES CORONA, Oswaldo Gmo. y COLIN ZEPEDA, Lorena Ivett. Op. cit., p. 157.

sus argumentos, pruebas o alegatos, para que de esta forma se revoque, se confirme, se modifique o se deje sin efecto la resolución o acto discutido.”

Este principio, según Burgoa⁴¹:

“Debe observarse en primer lugar por el Poder Legislativo para que en todas las leyes que expida se contemple un procedimiento que proteja la libertad, las propiedades, posesiones o derechos de los gobernados; en segundo lugar, por las autoridades administrativas o fiscales para que al ejecutar dichas leyes no actúen en forma arbitraria, excesiva o perjudicial a los intereses de los particulares.”

José R. Padilla⁴² expresa que:

“La garantía de audiencia consiste en la máxima oportunidad defensiva que tiene todo gobernado, antes de ser privado de sus bienes o de sus derechos por actos de autoridad.”

Por su parte Martha Izquierdo⁴³ sostiene que:

“Respecto al alcance de la garantía de audiencia, nuestro Máximo Tribunal establece que existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado o quejoso de que exponga todo lo que considere conveniente para la defensa de sus intereses.”

⁴¹ BURGOA, Ignacio. Op. cit., págs. 158 y 159.

⁴² PADILLA, José R. *Sinopsis de Amparo*, Editorial Cárdenas, 11ª Edición, México, 1977, pág. 124.

⁴³ IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. *Garantías Individuales*, Editorial Oxford, 1ª Edición, México, pág. 67.

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez⁴⁴, son de la opinión de que:

“La garantía de audiencia implica que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio.”

Una vez precisadas las anteriores opiniones, podemos resumir que la garantía de audiencia consiste en el derecho de que gozamos todas las personas, de que antes de ser privado de cualquiera de nuestros más elementales derechos, debe permitírsenos el ser oídos y vencidos en juicio ante los tribunales previamente establecidos.

Y si bien es verdad, algunos de los anteriores autores hacen referencia a que la garantía en estudio tiene el alcance de obligar a las autoridades administrativas a que en respeto de la misma, deben dar la oportunidad a los gobernados de ofrecer pruebas y realizar alegaciones previo al acto de molestia, pensamos que eso no significa que el cumplimiento de ello justifique el que previo a tener acceso a los tribunales previamente establecidos -ya sean judiciales o administrativos-, se permita la ejecución de un acto que como el de la hipótesis en estudio, afecte de manera sustancial uno de los principales derechos de que goza el ser humano, el cual no es otro que el de la libertad de trabajo; es decir, si bien es importante el que se le permita a los gobernados tener audiencia antes de la imposición de una sanción por parte de la autoridad, también es verdad el que desde nuestra perspectiva tal protección constitucional quedaría incompleta, si es que se faculta a la autoridad a imponer una pena tan trascendental como lo es para un comerciante, el

⁴⁴ QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YÁÑEZ Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, 4ª Edición, México, 1999, pág. 407.

que se le clausure. Ideas estas en las que nos extenderemos más en el capítulo donde se estudiará a fondo la hipótesis central del presente.

En resumen, no existe la garantía de audiencia, si la ley en cuestión no prevé la posibilidad de acudir a las cortes, con antelación al acto afectatorio de la autoridad, para que sean éstas las que decidan si es procedente conforme a derecho tal acto de molestia; de manera que cualquier ley que se desapegue a la garantía de marras, podrá ser impugnada ello al no estar dentro del marco del derecho, específicamente de la legalidad constitucional, ello al ser leyes del todo fuera de la esfera jurídica constitucionalista y por consecuencia inválidas, sin ninguna fuerza ni efectos jurídicos.

2.3.2. Titularidad.

Burgoa dice⁴⁵:

"El goce de la garantía de audiencia, como derecho público subjetivo, corresponde a todo sujeto como gobernado en los términos del artículo primero constitucional.

No bajo otra acepción debe entenderse el vocablo "Nadie", interpretándolo a contrario sensu. Por ende, los atributos accidentales de las personas, tales como la nacionalidad, la raza, la religión, el sexo, etc., no excluyen a ningún sujeto de la tutela que imparte la garantía de audiencia y esta circunstancia, acorde con los principios elementales de la justicia y del humanitarismo, hace de nuestro artículo

⁴⁵ BURGOA, Ignacio. Op. cit. pág. 537.

14 constitucional un precepto protector no sólo del mexicano, sino de cualquier hombre, salvo las excepciones consignadas en la propia Ley Suprema.”

Martha Izquierdo⁴⁶ brevemente refiere que:

“El titular de esta garantía, es todo sujeto gobernado.”

Juventino V. Castro⁴⁷ afirma que:

“Cuando el segundo párrafo del artículo 14 constitucional afirma que nadie podrá ser privado de determinados derechos esenciales, sino ajustándose a ciertos requisitos, se expresa que el titular de la garantía puede ser todo sujeto gobernado sin distinción de nacionalidad, sexo, edad o condición.”

Así pues, tenemos que el titular de la garantía en estudio lo somos todos los seres humanos, no sólo los de nacionalidad Mexicana, ni tampoco solo los residentes en nuestro país, ya que pudiere darse el caso de que un residente en el extranjero se viere afectado en relación a bienes de su propiedad ubicados en territorio nacional, lo que desde luego en nada impediría el que él por si mismo, o por interpósita persona, hiciere valer sus derechos ante las instancias correspondientes.

2.3.3. ¿Qué debe entenderse por acto de privación para efectos del artículo 14 constitucional?

Ariel Rojas Caballero⁴⁸, dice:

⁴⁶ IZQUIERDO, Martha. Op. cit. pág. 67.

⁴⁷ CASTRO, Juventino V. Op. cit. pág.269.

⁴⁸ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. Op. cit. págs. 281 y 282.

“El acto de privación regido por lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, lo es aquél que constituye un fin por sí mismo con existencia independiente y no el que únicamente es un medio para la consecución de otro acto. En el primero de ellos el fin perseguido por el acto radica en privar al sujeto de sus bienes, propiedades, posesiones o derechos, con carácter definitivo; en cambio en el segundo, la privación no constituye la intención teleológica del acto, sino una medida de tipo provisional y accesoria para el logro de un fin diverso.

Así, aunque en ambos casos el acto produce o puede generar una privación, sólo aquél cuyo sentido es definitivo se encuentra regido por la norma constitucional de referencia, pues atendiendo a su naturaleza, se garantiza al gobernado que no debe llevarse a cabo sin que se le brinde la oportunidad de ser oído en defensa de sus intereses, con la debida amplitud, por la evidente gravedad que el acto reviste. Por el contrario, cuando el acto privativo es provisional, esto es, cuando la privación no es la razón de ser del acto, resulta innecesario otorgar previamente al afectado la oportunidad de defensa en virtud de la accesoria de la medida.”

Al respecto el ilustre Maestro Burgoa⁴⁹ opina que:

“La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho. Pero no basta que un acto de autoridad

⁴⁹ BURGOA, Ignacio. Op. cit. pág. 539.

produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquél se repunte acto de privación en los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impediación citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto. En otras palabras, el egreso de un bien jurídico, material o inmaterial, de la esfera del gobernado, o la impediación para ejercer un derecho, pueden ser consecuencia o efecto de un acto de autoridad, pero para que éste sea privativo, se requiere que tales resultados sean, además, la finalidad definitiva perseguida, el objetivo último a que en sí mismo tal acto propenda, y no medios o conductos para que a través del propio acto de autoridad o de otro u otros, se obtengan fines distintos.”

En relación al tema en análisis, considero que resulta ilustrativa la siguiente tesis emitida por el Pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁰:

“ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. *El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese*

⁵⁰ *Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IV, Julio de 1996, tesis: P./J. 40/1996, pág. 5.*

mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si

verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Angeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis."

De lo anterior tenemos, que los actos contra los que salvaguarda la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, lo es lo que los tratadistas referidos, así como el Pleno de nuestro máximo tribunal, han denominado como "actos privativos", es decir, aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado; actos que nuestra Carta Magna los autoriza solamente a través del cumplimiento de los requisitos precisados en el numeral 14 de marras, dentro de los cuales se encuentra, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido.

2.3.4. Criterios del Poder Judicial de la Federación.

Con respecto al tema de la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, me permitiré citar algunos criterios que considero nos ayudarán a entender más el alcance de la misma:

"SEGURIDAD PÚBLICA. EL ARTÍCULO 51 DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE SAN LUIS POTOSÍ, QUE ESTABLECE QUE EL

PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISIÓN DE HONOR Y JUSTICIA SE DESARROLLARÁ SIN ABOGADOS PATRONOS, ASESORES O APODERADOS, VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. Si bien los artículos 123, apartado B, fracción XIII, 115, fracción VIII, segundo párrafo y 116, fracción VI, de la Constitución Federal, disponen que las relaciones de los miembros de las instituciones policiales y los órganos de gobierno se regirán por sus propias leyes, tal situación no justifica la inobservancia de la garantía de audiencia que debe imperar en las propias leyes que rigen la relación entre el Estado y los miembros de seguridad pública, así como en los procedimientos conforme a los cuales deben dirimirse los conflictos de intereses que se susciten entre ambos entes, pues tales disposiciones no se excluyen, de ahí que si la garantía de audiencia se compone de cuatro aspectos específicos, necesariamente concurrentes, y que son: a) El juicio previo a la privación; b) Que dicho procedimiento se siga ante los tribunales establecidos con antelación; c) Que en el mismo se observen las formalidades procesales esenciales; y, d) Que el hecho que diere origen al citado juicio se regule por leyes vigentes con anterioridad y que la observancia a las formalidades esenciales del procedimiento implica el cumplimiento de los lineamientos mínimos que garantizan la defensa adecuada antes del acto de privación, mientras que el artículo 80. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos adoptada en la ciudad de San José de Costa Rica el veintidós

de noviembre de mil novecientos sesenta y nueve, publicada en el Diario Oficial de la Federación de siete de mayo de mil novecientos ochenta y uno, establece como garantías judiciales mínimas a favor de toda persona contar con una defensa proporcionada por un asesor, es inconcuso que ese derecho no puede ser restringido por los ordenamientos legales secundarios, federales o locales, pues de acuerdo con el artículo 133 de la Constitución Federal, debe respetarse el principio de supremacía conforme al cual los tratados internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes federales y locales, por lo que éstas deben ajustarse a las disposiciones de aquéllos; consecuentemente, si el artículo 51 de la Ley de Seguridad Pública del Estado dispone que en el procedimiento seguido ante las Comisiones de Honor y Justicia, la audiencia de ley se desarrollará sin abogados patronos, asesores o apoderados de las partes, y es precisamente en esa audiencia en donde el gobernado debe dar contestación a los hechos que se le atribuyen, contrarreplicar los argumentos de la autoridad, ofrecer las pruebas de su intención, y en cuya fase igualmente su contraparte ofrecerá sus pruebas y la referida comisión procede a la recepción de los medios de convicción, es incuestionable que se transgrede la garantía de audiencia del gobernado al no permitírsele contar con una adecuada defensa de sus intereses, toda vez que se le impide que en el desarrollo de dicha audiencia cuente con un abogado patrono, asesor o apoderado;

sin que obste a lo anterior que el precepto legal en comento disponga que podrá dar contestación por escrito a los hechos que se le atribuyen, pues tal situación no puede entenderse como una verdadera y adecuada defensa, ya que ésta no se limita a la contestación producida fuera del sometimiento de la autoridad, sino que debe darse en todo el desarrollo del procedimiento, principalmente en la fase en la que el gobernado se enfrenta al sometimiento de la autoridad, pues como ya se dijo, en dicho procedimiento se podrá replicar y contrarreplicar, aspectos estos que forman parte de la litis; por tanto, no existe razón que justifique que en el artículo 51 de la Ley de Seguridad Pública del Estado se consigne expresamente la imposibilidad de que el gobernado goce de un asesoramiento en la audiencia que se desarrolla ante la Comisión de Honor y Justicia, mientras que el propio ordenamiento legal, en cambio, establece que la autoridad acusadora podrá ratificar su demanda o imputación, replicar y ofrecer pruebas, ya sea por ella misma, o bien, por conducto de su representante.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo directo 361/2003. Gerardo Martín Pecina Saavedra. 13 de agosto de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Elías Soto Lara. Secretario: Gustavo Almendárez García.⁵¹

⁵¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Noviembre de 2003, pág. 1021*

(Lo resaltado es mío).

De la anterior tesis aislada, coincidimos con la idea de que la garantía de audiencia se compone de los cuatro aspectos específicos que ahí se mencionan.

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 88 DE LA LEY FEDERAL QUE LO REGULA, VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA AL ESTABLECER EL DESECHAMIENTO, SIN PREVIO REQUERIMIENTO, DEL RECURSO DE REVISIÓN, COMO CONSECUENCIA DE LAS OMISIONES FORMALES DEL ESCRITO RELATIVO. Para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben atenderse dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado de manera que no se produzca un estado de

indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales las que lo garanticen. Por consiguiente, la regulación del procedimiento que rige al recurso de revisión en sede administrativa, acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la aportación de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de un acto administrativo, de manera que si la norma procedimental no establece la prevención al gobernado para que se regularice el recurso y, además, prevé una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, como lo es tenerlo por no interpuesto y desecharlo, cuando no se haya acompañado la documentación que acredite la personalidad del recurrente, como acontece en el artículo 88, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, tal procedimiento es violatorio de la garantía de audiencia, en tanto que se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y probar la argumentada ilegalidad.

Amparo en revisión 2745/96. Papelería Dakota, S.A. de C.V. 17 de febrero de 1998. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 665/97. Schlumberger Offshore Services (México) N.V. 17 de febrero de 1998. Once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: José Pablo Pérez Villalba.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de marzo en curso, aprobó, con el número XXXVII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de marzo de mil novecientos noventa y ocho.”⁵²

“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SE VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA SI EN EL PROCEDIMIENTO NO SE ESTABLECE LA PREVENCION PARA REGULARIZAR LA DEMANDA Y, EN CAMBIO, SE SEÑALA UNA CONSECUENCIA DESPROPORCIONADA A LA IRREGULARIDAD EN QUE SE INCURRIO. *Para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, se deben atender dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero, comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo, constituye el contenido,*

⁵² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VII, Abril de 1998, pág. 124.*

espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado de manera que en cada caso no se produzca un estado de indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales aquellas que lo garanticen. Por consiguiente, el juicio contencioso administrativo, acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la aportación de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa, de manera que si la ley procesal no contempla la prevención al demandado para que regularice la demanda y, además, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, como lo es tenerla por no presentada, como acontece en el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, tal procedimiento es violatorio de la garantía de audiencia en tanto que se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada ilegalidad.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 978/94. Paulina García Sáinz Bengolea. 20 de marzo de 1995. Mayoría de ocho votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carengo Rivas.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinoza Mora. 10 de abril de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1888/93. Fernando Acosta Galván. 22 de junio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

Amparo directo en revisión 1328/94. Grupo Salomón, S.A. de C.V. 22 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga

María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 22/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Nota: Véase la ejecutoria publicada, en el Semanario Judicial de la Federación, tomo II, página 6, correspondiente al mes de agosto de 1995.⁵³

De los anteriores criterios, resaltamos la idea de que la garantía de audiencia consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, contiene dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero condiciona la privación de la vida, de la libertad, de las propiedades, posesiones o derechos, a la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; y el segundo, constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas.

Pareciéndonos que las anteriores ideas quedan reafirmadas con lo que consta en la ejecutoria de la jurisprudencia referida en último término, de la cual transcribo lo siguiente:

⁵³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: II, Septiembre de 1995, pág. 16.

"AMPARO DIRECTO EN REVISION 1328/94. GRUPO SALOMON, S.A. DE C.V.

CONSIDERANDO:

TERCERO. Los motivos de inconformidad transcritos son infundados.

Como se ve de la ejecutoria relativa, el Tribunal Colegiado, para conceder la protección constitucional simplemente reprodujo el criterio emitido por esta propia Suprema Corte en el amparo en revisión 316/92, promovido por Metalúrgica Alemana, S.A. en el que, por mayoría de diez votos, se declaró la inconstitucionalidad del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, en los agravios se aduce que la intención del legislador para no instituir la figura de la prevención, fue la de agilizar la tramitación de los procedimientos contenciosos administrativos acorde al principio constitucional de impartir justicia pronta y expedita; asimismo, se plantea que la disposición reclamada no viola la garantía de audiencia, pues al establecer los requisitos que el demandante debe adjuntar a la demanda de nulidad, con ello no se impide que los particulares puedan acudir, cumpliendo esos requisitos, ante la autoridad administrativa. Así, de la exposición de tales premisas hizo derivar los argumentos relacionados con la interpretación armónica del ordenamiento tributario y las razones para considerar por qué, a la presentación de la demanda, es

necesario el cumplimiento de los requisitos previstos en la norma de que se habla. Pues bien, en relación con las aludidas premisas este Tribunal Pleno ha establecido que la figura de la prevención y la circunstancia de que los procedimientos contenciosos administrativos sean acordes con el principio constitucional de impartir justicia pronta y expedita, no deben pugnar con la posibilidad de que el gobernado sea oído con toda amplitud a efecto de considerar cumplida la garantía de audiencia.

En efecto, el Tribunal Pleno determinó que la garantía de audiencia "puede entenderse o examinarse bajo dos aspectos: uno de forma y otro de fondo. En el primero, se comprenden los medios establecidos en el propio texto constitucional para dar cumplimiento a la garantía; es decir, la existencia de juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; el segundo, lo constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía que es el evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas; los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben ser de tal manera que en cada caso no se produzcan el estado o situación de referencia, erigiéndose por tanto en formalidades esenciales las que garanticen lo anterior".

En concordancia con lo anterior, estableció que "el juicio contencioso administrativo debe crear las condiciones que faciliten al gobernado

aportar los elementos en que se funda para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa. Una de estas condiciones la constituye la prevención para regularizar la demanda".

Por consiguiente, estimó que la falta de esa condición o requisito dentro del procedimiento contencioso administrativo "se aparta de los principios fundamentales que se garantizan a través del debido proceso legal, pues al establecer una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, rompe el equilibrio entre las partes e impide al particular defenderse en contra del acto administrativo, de aducir y probar en contra de su ilegalidad". De ese modo, el Tribunal Pleno precisó que la consecuencia de "tener por no presentada la demanda de nulidad (debido a una omisión del interesado), rompe el equilibrio entre las partes y resulta desproporcionada a la omisión formal en que pueda incurrir el demandante, por lo que viola el artículo 14 constitucional".

El criterio relativo se sostuvo en las ejecutorias que se precisan en los párrafos siguientes, entre las que se incluye la invocada por el Tribunal Colegiado del que provienen los autos.

Amparo en revisión 316/92, promovido por Metalúrgica Alemana, S.A., resuelto el veinte de enero de mil novecientos noventa y cuatro, por mayoría de diez votos.

Amparo en revisión 390/93, promovido por Gamesa, S.A., resuelto el veinte de enero de mil novecientos noventa y cuatro, por mayoría de diez votos.

Amparo directo en revisión 416/92, promovido por Telefonía y Computación, S.A. de C.V., resuelto el ocho de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, por mayoría de once votos.

Amparo directo en revisión 776/93, promovido por María del Refugio Burgos Pulido, resuelto el ocho de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, por mayoría de once votos.

Amparo directo en revisión 1137/92, promovido por Artes Gráficas G y G, S.A., resuelto el ocho de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, por mayoría de once votos.

Amparo directo en revisión 933/94, promovido por Blit, S.A., resuelto el veinte de marzo de mil novecientos noventa y cinco, por mayoría de nueve votos.

Amparo directo en revisión 978/94, promovido por Paulina García Sáinz Bengolea, resuelto el veinte de marzo de mil novecientos noventa y cinco, por mayoría de ocho votos.

En esas condiciones, como el precepto reclamado en este juicio de garantías impide al quejoso a que en el procedimiento contencioso

administrativo, se otorgue al gobernado a través de la figura de la prevención, las condiciones para aportar los elementos en que se funda para sostener la ilegalidad de una resolución administrativa, es lógico que vulnera, en perjuicio de la quejosa, la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por consiguiente, al resultar infundados los agravios de la autoridad recurrente, procede confirmar la ejecutoria que concedió el amparo y la protección constitucional solicitados.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO. En lo que es materia de la revisión competencia de este Tribunal Pleno, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a Grupo Salomón, S.A. de C.V., en contra del acto y por las autoridades que se precisaron en el resultando primero de este fallo.

Notifíquese; con testimonio de esta sentencia y demás constancias pertinentes, remítanse los autos del juicio de amparo al Tribunal Colegiado de su procedencia y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así, lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, por mayoría de diez votos de los señores Ministros: Aguirre Anguiano, Azuela Güitrón, Castro y Castro, Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Román Palacios, Sánchez Cordero, Silva Meza y Presidente Aguinaco Alemán; el señor Ministro Ortiz Mayagoitia manifestó que estaba en causa de impedimento para conocer del asunto, en términos del artículo 66, fracción IV de la Ley de Amparo⁵⁴."

Siendo otros criterios a los que queremos referirnos los siguientes:

"AUDIENCIA. CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA. *De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un*

⁵⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Agosto de 1995, pág. 6.*

acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo a tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 3077/2001. Comité Particular Ejecutivo Agrario del Nuevo Centro de Población "Miguel de la Madrid Hurtado". 10 de octubre de

*2001. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Amelia Vega Carrillo.*⁵⁵

La anterior tesis la interpretamos en el sentido de que la garantía de audiencia consiste en que previo a un acto de afectación hacia los particulares, a estos debe dárseles oportunidad de hacer valer sus excepciones y derechos en un procedimiento –sinónimo de enjuiciamiento- o juicio, en el que fungirá como contraparte la autoridad emisora del acto de molestia.

***“AUDIENCIA, VIOLACION A LA GARANTIA DE.** No existe violación a la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si la ley de la que emana el acto reclamado, prevé la interposición de recursos ordinarios en los que se da al quejoso la oportunidad de ser oído y aportar las pruebas en el procedimiento administrativo instaurado en su contra⁵⁶.”*

El criterio que es expuesto en la anterior tesis nos pareció conveniente referirlo, ya que creemos que nos ilustrará para cuando analicemos el punto relativo a si es verdadera la hipótesis central del presente estudio; razón por la que solo la mencionamos en este apartado, para en el capítulo correspondiente tratar de hacer un análisis comparativo de la misma con nuestra hipótesis.

***“AUDIENCIA, GARANTIA DE.** La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional exige que antes de privar a una persona de*

⁵⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: XV, Enero de 2002, tesis: I.7o.A.41 K, pág. 1254.

⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación.* Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989, pág. 152.

sus derechos, se le debe dar oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho corresponda, lo que implica darle a conocer en forma plena y cabal todos los datos o elementos que puedan fundar y motivar el acto de autoridad, pues de lo contrario malamente podría alegar y probar en forma adecuada y congruente. Y tal garantía debe ser respetada siempre por las autoridades administrativas, aunque la ley que rija el acto no prevea o establezca ese debido proceso legal, y aunque estimen que sus facultades para actuar son discrecionales, a menos que aleguen y demuestren razonablemente que el interés público o la seguridad nacional justifican que no se otorgue en esa forma el derecho de previa audiencia. Esto, claro está, entorpece en alguna manera los procedimientos administrativos, pero ese es el precio de la democracia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 134/89. José Luis Hernández Romero. 21 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretario: Leonel Vega Reyes.⁵⁷

La anterior resolución nos parece en extremo interesante, ya que es verdad que debe respetarse la garantía de audiencia, aún en el supuesto de que el legislador no lo hubiere contemplado en la norma jurídica por él creada; coincidiendo totalmente en que si bien tal situación pudiere

⁵⁷ *Semanario Judicial de la Federación. Tomo: Tercera Parte, CXIV. Página: 19.*

entorpecer el actuar de las autoridades administrativas, ESE ES EL PRECIO DE LA DEMOCRACIA.

“CLAUSURA, ORDEN DE. EL TÉRMINO PARA RENDIR PRUEBAS Y ALEGATOS DEBE SER ANTERIOR A LA ÓRDEN DE CLAUSURA, Y NO POSTERIOR A ELLA. *En los términos del artículo 80 de la Ley de Amparo, la sentencia que conceda la protección constitucional restituirá al promovente en el pleno goce de la garantía individual violada, y restablecerá las cosas al estado que guardaban antes de la violación. Si la protección federal se otorgó, en un caso, por violación de la garantía de previa audiencia, de esta suerte, se cumpliría de modo íntegro la ejecutoria si la autoridad responsable declarara insubsistente la clausura y devolviera la libre disposición del bien a su propietario, aunque después la misma autoridad inicie un procedimiento en que se respete la garantía de previa audiencia, procedimiento que puede culminar con una nueva clausura, así sea por los mismos motivos y fundamentos que se adujeron en la anterior orden, y que no fueron examinados en el juicio de amparo.*

Queja 260/63. Director General de Gobernación del Departamento del Distrito Federal. 29 de junio de 1964. Cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Sexta Epoca. Tercera Parte:

*Volumen CXIII, página 14. Queja 72/66. Director General de Gobernación del Departamento del Distrito Federal y otras. 3 de noviembre de 1966. Cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.*⁵⁸

Del anterior criterio resaltamos la idea central del mismo, la cual viene a ser que la garantía de audiencia debe ser previa antes de la sanción administrativa de clausura.

“PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD RESARCITORIA. EL ARTÍCULO 498 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. *La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el procedimiento o juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, entre las que se encuentra la oportunidad de formular alegatos. El artículo 498 del Código Financiero del Distrito Federal, que regula el procedimiento de responsabilidad resarcitoria, no prevé dicha etapa procesal. Por tanto, si en el procedimiento contemplado por ese numeral no se le brinda oportunidad al interesado de manifestar,*

⁵⁸ *Sexta Época. Tercera Parte: Volumen CXIII, página 14.*

después de conocer los argumentos y probanzas aportados por la contraparte, lo que en derecho estima conveniente sobre la totalidad de los elementos integrantes de la litis, resulta evidente que dicha disposición transgrede la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 3537/2001. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 3 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.”⁵⁹

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. NO SE SATISFACE CON LA CITACION. *Si la garantía de audiencia consiste en dar al gobernado la oportunidad de defenderse, que se traduce en la posibilidad de rendir pruebas y de producir alegatos; se estima que la mera citación para audiencia en un procedimiento administrativo sobre clausura, no cumple en forma íntegra con la garantía, contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que si en ejercicio de ese derecho, el gobernado solicitó el nombre de los vecinos, a cuya queja obedeció aquel procedimiento de clausura provisional;*

⁵⁹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: XV, Marzo 2002, Tesis: I.7o.A.160 A, pág. 1429.

empero, la responsable fue omisa a su petición y procedió a decretar el cierre definitivo de su negociación, lo anterior porque al negar al particular el derecho de ofrecer pruebas y alegar en cuanto a las supuestas quejas de vecinos, se le obstaculizó desvirtuar esa circunstancia.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 443/95. Ofelia Martínez Sarabia. 11 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María Inocencia González Díaz.⁶⁰

"GARANTÍA DE AUDIENCIA. DEBE RESPETARSE EN EL JUICIO DE INTERDICCIÓN, AUN CUANDO LA LEGISLACIÓN PROCESAL NO LA ESTABLEZCA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MÉXICO). *La garantía de audiencia de todo individuo o gobernado implica el seguimiento de cada una de las formalidades esenciales del juicio o proceso civil que satisfagan ineludiblemente una oportuna y adecuada defensa previa al acto de autoridad, pues toda persona debe tener conocimiento del procedimiento y sus consecuencias, a fin de que esté en posibilidad de ofrecer pruebas, interponer recursos y alegar en su defensa lo que a sus derechos convenga e, incluso, impugnar en su*

⁶⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Mayo de 1996 Tesis: IV.1o.3 APágina: 597.*

oportunidad la resolución que decida el fondo del asunto. Así, aun cuando los artículos del 859 al 861 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de México, que regulan la forma como se debe tramitar la declaración de estado de interdicción, no prevén expresamente ningún medio por el cual se satisfaga la garantía de audiencia en favor de la persona que se pretende declarar interdicta, pues no ordena que se le cite, se le dé vista o emplace a dicho procedimiento, no obstante, en estricto cumplimiento de lo que preponderantemente estatuye el artículo 14 constitucional, antes de nombrarle tutor interino a la presunta interdicta debe dársele vista con la demanda de interdicción correspondiente a efecto de que en caso de estar en condiciones normales y de lucidez, tenga conocimiento del procedimiento y haga valer sus derechos, entre ellos, los relativos a la guarda y custodia de los hijos habidos en el matrimonio, en virtud de que tal proceder incide directamente en la persona que aún no ha sido declarada incapacitada, pues restringe su capacidad de ejercicio y afecta sus más elementales derechos; sin que obste a lo anterior que esta formalidad no se encuentre expresamente contemplada en la legislación procesal aplicable, pues al respecto tiene preeminencia lo que estatuye el indicado precepto 14 de la Constitución Federal cuando dispone que es derecho fundamental de los gobernados que se les otorgue la garantía de

audiencia contra todo acto de autoridad para que tengan la oportunidad de conocerlo y de defenderse.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

*Amparo en revisión 31/2002. Remedios Velázquez Zetina. 19 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Virgilio A. Solorio Campos. Secretaria: Sonia Gómez Díaz González.*⁶¹

Las anteriores tesis vienen a confirmar el hecho de que ante una falta total de oportunidad de defensa, se debe considerar violada la garantía de audiencia.

2.3.5. Excepción en materia tributaria.

En la *Constitución Política Comentada y Concordada* a que me referí líneas atrás, se dice⁶²:

“Se ha discutido si en el procedimiento administrativo la audiencia del particular debe ser previa a la afectación, y sobre este aspecto no existe una opinión definida, puesto que se ha establecido en numerosas decisiones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que existen dos materias en las cuales no se exige la audiencia previa: por una parte, la expropiación por causa de utilidad pública, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27 constitucional, y en segundo término, en la fijación de las tasas impositivas, así como el ejercicio de la facultad económico

⁶¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XVI, Julio de 2002, pág. 1303.

⁶² *Constitución Política Comentada y Concordada*. Op. cit., pág. 165.

coactiva, pues en estas materias se puede acudir posteriormente a la impugnación administrativa y judicial, incluyendo el juicio de amparo.”

El maestro Burgoa también sostiene que⁶³:

“En materia tributaria existe otra excepción a la garantía en cuestión, ya que la autoridad fiscal, antes de emitir el acto que fijó el impuesto, no tiene obligación de escuchar al causante.”

Rigoberto Reyes⁶⁴ sostiene que:

“Tratándose de créditos fiscales, en principio no tiene que oírse previamente al causante para proceder a su liquidación, siempre y cuando el monto de esos créditos y la hipótesis de su causación estén determinados con precisión en la ley.”

Por otra parte, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto se ha pronunciado de la siguiente manera:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. *Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la*

⁶³ BURGOA, Ignacio. Op. cit. págs. 560 a 562.

⁶⁴ Citado por REYES Oswaldo y COLIN Lorena. Op cit., pág. 163.

audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 53, página 37. Amparo en revisión 5032/69. Fábricas de Aceites "La Rosa", S.A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 250/58. Guadalupe de Landa Escandón y coagraviados. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 6714/57. María Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 58, página 38. Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundevich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

*Volumen 66, página 49. Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Abel Huitrón y A.*⁶⁵

En relación a las anteriores opiniones, creemos que la causa de excepción consistente en la no audiencia previa de los gobernados respecto al acto de fijación de las tasas impositivas, nos parece lógica, ya que sería impensable el obtener la opinión de todos y cada uno de los habitantes del territorio nacional, previo a la imposición de los tributos necesarios para sufragar los gastos necesarios del gobierno.

Sin embargo, creemos importante el acotar que los anteriores criterios desde nuestra perspectiva, no serían aplicables al caso en estudio, ya que no se está ante la presencia de la aplicación de normas que tengan como fin la determinación y cobro de contribuciones, sino de una que contiene la imposición de una sanción a quien cuyo actuar se encuadre en la hipótesis ahí prevista.

De ahí que sostengamos que el principio de excepción aquí enunciado, no pudiera invocarse como fundamento para impedir que los contribuyentes afectados por la imposición de una clausura de su negocio por parte de la autoridad fiscal federal, en el caso en análisis, tuvieran el derecho de acudir a los tribunales previamente establecidos, para poder hacer valer los elementos de defensa

⁶⁵ *Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 8, página 26.*

que en su caso tuvieran, para demostrar la improcedencia de la aplicación a ellos, de la sanción que nos atañe, previo a la imposición de la misma.

Sustentando en parte nuestra anterior afirmación, la siguiente tesis aislada que me permito transcribir:

“CLAUSURA POR INFRACCIONES FISCALES. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO PREVÉ SU SUSPENSIÓN Y POR LO TANTO NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO DE NULIDAD ANTES DE OCURRIR AL AMPARO. Si bien el artículo 227 del Código Fiscal Federal prevé la posibilidad de promover, ante el Magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto, el incidente de suspensión de la ejecución cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, lo cierto es que el mencionado precepto legal exige que a la promoción respectiva se acompañe, entre otras, copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y, en su caso, otorgamiento de la garantía. Así, el artículo 142 del ordenamiento en consulta señala los casos en que procede garantizar el interés fiscal, entre los que no se encuentra una orden de clausura; ello se explica atendiendo a que aun cuando la clausura preventiva emitida con fundamento en los artículos 83, fracción VII, en relación con el 84, fracción VI, ambos del código tributario federal, es una sanción de tipo fiscal, sin

embargo, es inconcuso que no constituye un crédito a favor de la hacienda pública que pueda traer como consecuencia el inicio del procedimiento administrativo de ejecución para lograr su cobro, lo que conduce a determinar que atendiendo a la naturaleza de la sanción impuesta, no son aplicables las disposiciones del código de la materia, relativas a las formas de garantizar el interés fiscal de la Federación y, por consiguiente, la clausura de un establecimiento comercial decretada en términos del código tributario federal, no cuenta con una regulación especial en el título VI de dicho ordenamiento, que norma el procedimiento del juicio contencioso administrativo. Consecuentemente, no se cumple con el requisito para actualizar la causa de improcedencia por inobservancia del principio de definitividad, prevista en la parte final del primer párrafo del artículo 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, consistente en que el medio ordinario de defensa susceptible de revocar, modificar o nulificar el acto reclamado, no debe exigir mayores requisitos para otorgar la suspensión que los señalados para el juicio de garantías y por ello no es necesario agotar el juicio de nulidad en contra de la mencionada clausura, antes de ocurrir al amparo.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 305/99. Michelett, S.A. 29 de mayo de 2000.

Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas."⁶⁶

(Lo resaltado es mío.)

⁶⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, Julio de 2000, pág.: 751.*

CAPÍTULO 3

CASOS REALES RELACIONADOS CON LA HIPÓTESIS EN ESTUDIO.

SUMARIO.

3.1.- CASOS REALES: **3.1.1.-** Caso de la sociedad Industrializadora de Carnes de Atotonilco, S.A. de C.V. **3.1.2.-** Casos que originaron la contradicción de tesis 112/2003-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa y Segundo en Materia Penal, ambos del Tercer Circuito, y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del mismo Circuito. **3.1.3.-** Caso en que se utilizó como fundamento la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997. **3.1.4.-** Casos en los que resulta más que evidente la autoridad fiscal quiso ir más allá de lo previsto por la norma jurídica.

3.1.- CASOS REALES:

3.1.1.- Caso de la sociedad Industrializadora de Carnes de Atotonilco, S.A. de C.V.

La sociedad en cuestión el pasado 3 de diciembre del año 2004, fue objeto de una revisión por parte de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalajara Sur, con sede en Guadalajara, en el Estado de Jalisco, con el objeto de verificar que la misma cumpliera con la obligación que le impone el artículo 86, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de tener que expedir comprobantes por las actividades que realice.

Derivado de la anterior revisión y en virtud de que la sociedad en cuestión por un desconocimiento del Contador principal de la misma, expedía comprobantes que ya no podían ser

utilizados al haber transcurrido dos años y diez días desde la fecha en que fueron impresos, lo cual es ilegal ya que el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, previene en su párrafo segundo, lo siguiente:

“Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.”

Así pues, derivado de lo anterior, los visitadores de marras emitieron el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 49 del Código Tributario Federal, donde le dieron a la contribuyente visitada un plazo de tres días para que presentare pruebas y formulare alegaciones que pudieren desvirtuar las mismas. Y debido a que tal persona moral no estuvo en aptitud de hacerlo, se le impuso la sanción a que se refiere la fracción IV de la primer norma que integra la hipótesis de estudio del presente.

En virtud de lo anterior, dicha sociedad tomó la decisión de pagar la multa que le fue impuesta, ello al considerar que no tenían elementos legales de defensa.

Posteriormente el día 7 de Enero del año 2005, personal de la Administración enunciada en la parte inicial del presente apartado, realizó una nueva visita para verificar el que la contribuyente en cuestión cumpliera con la obligación ya referida de tener que expedir comprobantes por las operaciones que realice; y en el transcurso de la misma, los visitadores se percataron de que, como consecuencia de que tal sociedad contaba en ese entonces con tres establecimientos, los

comprobantes expedidos por la visitada, tenían no impreso sino asentado con máquina de escribir, el domicilio de la sucursal visitada.

Y puesto que para los visitadores en cuestión la anterior situación originaba que se configurara la infracción ya referida con anterioridad de expedir comprobantes sin requisitos fiscales, le volvieron a imponer la multa establecida en la fracción IV de la norma de marras, solo que esta vez adicionalmente clausuraron su establecimiento por tres días.

Haciendo especial mención de que la clausura la efectuaron un día viernes, situación que resulta importante de considerar dado que -como será materia de un estudio más profundo en el capítulo 4 siguiente del presente trabajo-, dicha contribuyente se vio prácticamente imposibilitada para interponer algún medio de defensa, ello al no considerarse como hábiles los días sábados y domingos, tanto para el ámbito fiscal federal, como para el de los juicios de amparo, según se aprecia del contenido de los artículos 12, 44 y 23, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de la Ley de Amparo, los cuales a la letra previenen:

Artículo 12 (Código Fiscal de la Federación).- En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Artículo 44 (Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).- El personal del Tribunal tendrá cada año dos periodos de vacaciones que coincidirán con los del Poder Judicial de la Federación.

Se suspenderán las labores y no correrán los plazos, los días que acuerde el Pleno del Tribunal.

Artículo 23 (Ley de Amparo).- Son días hábiles para la promoción, substanciación y resolución de los juicios de amparo, todos los días del año, con exclusión de los sábados y domingos, el 1o. de enero, 5 de febrero, 1o. y 5 de mayo, 14 y 16 de septiembre, 12 de octubre y 20 de noviembre.

Únicamente se recibirán promociones en la oficialía de partes de cada Sala, durante las horas hábiles que determine el Pleno del Tribunal.

(Lo resaltado es mío.)

Situación anterior por la que a dicho contribuyente no le quedó más remedio que el quedar resignado a soportar la clausura en cuestión, con los consiguientes perjuicio económico y afectación de imagen ante terceros que ello implica.

De ahí que consideremos el tratar de encontrar una solución a la problemática referida en este apartado, para con ello tratar de evitar el que contribuyentes como el aquí referido, puedan verse afectados en sus derechos, sin gozar de su privilegio constitucional de ser oído y vencido ante los tribunales previamente establecidos; solución que propondremos en el capítulo 5 posterior.

3.1.2.- Casos que originaron la contradicción de tesis 112/2003-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa y Segundo en Materia Penal, ambos del Tercer Circuito, y por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del mismo Circuito.

Los casos que originaron la contradicción de tesis 112/2003-SS, se explican del texto de la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁷, misma que me permito transcribir y comentar en las partes que considero convenientes.

En síntesis, la cuestión que fue materia de controversia fue el determinar si un contribuyente obligado a expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realice, que cuente únicamente con un local o establecimiento, cumple con las obligaciones que al efecto le imponen las fracciones I y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación⁶⁸, de tener que asentar de manera impresa su domicilio fiscal, así como el lugar de expedición del mismo, respectivamente, con la sola indicación impresa de su domicilio fiscal; y es que respecto a tal situación, los contribuyentes en cuestión argumentaron el que al tener un único establecimiento, resulta obvio que su domicilio fiscal también viene a ser el lugar de expedición, por lo que por ende no es necesario asentar además ese último dato. Mientras que la autoridad fiscal federal opinó lo contrario, es decir, el que sin importar que solo se tenga un solo local, el numeral de marras impone la obligación de asentar ambos datos: el domicilio fiscal y el lugar de expedición.

Controversia anterior que fue resuelta por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver la revisión fiscal número 77/2003, otorgándole la razón al contribuyente, esto es, el que para los Magistrados, al tener el particular un único

⁶⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XIX, Abril de 2004, pág.: 757.

⁶⁸ Ver artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente.

establecimiento, resulta obvio que su domicilio fiscal también viene a ser el lugar de expedición, por lo que por ende no se cometió infracción alguna.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito, al resolver la revisión fiscal 26/2002, falló a favor de la autoridad fiscal federal, es decir, el que sin importar que el contribuyente solo tuviere un local o establecimiento, el numeral de marras impone la obligación de asentar en los comprobantes en cuestión los dos datos ya referidos: el domicilio fiscal y el lugar de expedición.

Por otro lado, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito, al resolver la revisión fiscal número 11/2002, falló también favorablemente a la autoridad fiscal, esto es, el que el contribuyente en el caso en cuestión, tiene la obligación de asentar en los comprobantes que expida, tanto el domicilio fiscal, como el lugar de expedición.

Ahora, los anteriores criterios encontrados fueron estudiados y definidos por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal de la siguiente forma:

“Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio que se sustenta en esta resolución, por las razones que a continuación se exponen.

.....

Así las cosas, tratándose de contribuyentes que no cuenten con sucursales y, por ello, desarrollen su actividad en un solo domicilio, se encontrarán satisfechos los requisitos relativos al señalamiento del

domicilio fiscal y al lugar de expedición de los comprobantes fiscales a que se refieren las fracciones I y III del citado artículo 29-A, cuando en ellos se exprese el referido domicilio fiscal.

Sin que sea necesario tal señalamiento a través del formulismo de "lugar de expedición", ya que la falta de empleo de tal expresión en modo alguno implica la omisión del requisito a que se refiere la fracción III del citado artículo 29-A, pues como ya se dijo, dicho presupuesto se colma plenamente al precisarse el domicilio fiscal de quien expide el comprobante, en tanto que es evidente y lógico que por ser dicho sitio el correspondiente a aquel en que el contribuyente realiza sus actividades, también corresponde al del lugar en que se expide el comprobante que ampara la contraprestación.

Lo anterior se corrobora si se toma en consideración que entre las finalidades de la obligación de referencia se encuentra la de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que le permitan un adecuado control del padrón de contribuyentes y un debido ejercicio de sus facultades de comprobación, así como contar con información fehaciente que permita a la Federación determinar, a favor de los Estados, la participación de ingresos federales, atendiendo al nivel de generación de ingresos que tenga cada entidad federativa.

Tales objetivos en modo alguno resultan afectados por la ausencia del formulismo señalado, pues su exigencia, en todo caso, implica revestir al documento privado de características de un acto formal que la ley no le otorga.

Por lo anterior, la tesis que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, es la sustentada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se redacta con los siguientes rubro y texto:

COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER CUANDO SON EXPEDIDOS POR CONTRIBUYENTES QUE NO CUENTAN CON SUCURSALES. *De lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A, fracciones I y III, del Código Fiscal de la Federación y 37, fracción I, de su Reglamento, se advierte que los comprobantes fiscales deben contener, entre otros datos, el domicilio fiscal del contribuyente (de manera impresa) y el lugar de su expedición. Ahora bien, aun cuando es obligación legal consignar ambos datos en el comprobante fiscal respectivo, el referido artículo 29-A, en su fracción I, señala que cuando se trate de contribuyentes que tengan más de un local, deberá precisarse el domicilio del establecimiento en que se expida el comprobante, disposición que interpretada a contrario sensu, permite colegir que tratándose de contribuyentes con un solo local, es decir, sin sucursales, se entenderá que el domicilio fiscal contenido en el comprobante corresponde también al del*

lugar de expedición, por lo que en ese supuesto los requisitos relativos al señalamiento del domicilio fiscal y al lugar de expedición previstos en las fracciones I y III del citado artículo 29-A estarán satisfechos cuando en los comprobantes se exprese el referido domicilio fiscal, sin que sea necesario señalar el de expedición a través del formulismo "lugar de expedición", ya que esa exigencia implicaría revestir al documento privado de características de un acto formal, que la ley no le otorga."

De lo que resulta que finalmente la anterior controversia se resolvió en sentido favorable a los contribuyentes, es decir, el que al tener el particular un único establecimiento, resulta obvio que su domicilio fiscal también viene a ser el lugar de expedición, por lo que por ende no se cometió infracción alguna, pese de no haberse asentado de manera expresa cual era el lugar de expedición de esos comprobantes.

3.1.3.- Caso en que se utilizó como fundamento la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997.

El caso aquí referido dio lugar a la emisión del siguiente precedente:

"COMPROBANTES FISCALES, REQUISITOS DE LOS. EL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS ESTABLECE, NO REGULA EL RELATIVO A CONTENER IMPRESA LA CÉDULA DE IDENTIFICACIÓN FISCAL.- El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, sin que su contenido incluya

el relativo a llevar impresa la cédula de identificación fiscal; por lo tanto, deviene en ilegal la resolución que sancione a un particular sustentándose en una acta de verificación de expedición de comprobantes fiscales, en la que se hizo constar que el contribuyente visitado incurrió en irregularidad al expedir un comprobante fiscal omitiendo el requisito relativo a contener impresa la cédula de identificación fiscal, pues no obstante que el cumplimiento de tal requisito se establece en la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de marzo de 1997, no hay que olvidar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación; por lo tanto, si la autoridad fundó su resolución en la Regla 2.4.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año de 1997, para considerar que el contribuyente verificado cometió la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, por no contener los comprobantes fiscales que expide en forma impresa la cédula de identificación fiscal, dicha determinación de la autoridad

vulnera en perjuicio del demandante el contenido del artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, que obliga a las autoridades fiscales a fundar y motivar debidamente sus resoluciones, dado que tal obligación fiscal no se encuentra prevista en ley, en este caso en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Sin que sea obstáculo para arribar a la anterior determinación, el argumento de defensa expuesto por la representación de las autoridades demandadas, en el sentido que el artículo 29, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que los comprobantes fiscales deberán cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general; dada la equivocada apreciación que de su contenido realiza, ya que la remisión que dicha disposición hace a reglas de carácter general, se refieren tan solo a que mediante ellas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer los requisitos que deberán cumplir los establecimientos para la impresión de los comprobantes fiscales, no así los que deben reunir estos últimos.

Juicio No. 598/99-01-01-4.- Sentencia de 23 de noviembre de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Manuel Gustavo Anguiano Germán.⁶⁹

⁶⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año II. No. 23. Junio 2000, pág. 185.

Así pues, del anterior texto nos damos cuenta de que en el caso que ahí se trata, en un principio la autoridad fiscal sostuvo el criterio de que con fundamento en la regla miscelánea fiscal que ahí se refiere, los contribuyentes se encontraban obligados a imprimir en sus comprobantes fiscales la cédula de identificación fiscal y que en caso de no hacerlo, cometían la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, es decir, expedir comprobantes sin requisitos fiscales; sin embargo, la Sala que resolvió la anterior controversia -la cual fue la Primera Regional del Noreste-, consideró acertadamente (salvo una pequeña confusión en cuanto a su fundamento) que una regla miscelánea no puede ir más allá de la Ley. Y es que efectivamente al respecto, existe en nuestro sistema de impartición de justicia una aceptación total a ese principio, como se desprende de la siguiente tesis aislada que me permito transcribir:

"SUPREMACÍA DE LA LEY SOBRE LAS DISPOSICIONES DE UN REGLAMENTO. *La validez de la disposición de un reglamento o acuerdo, para efectos de aplicación, o bien, para propósitos de interpretación o integración normativa, está supeditada a que tales disposiciones guarden congruencia con las normas legales expresas existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate, a más de que se entienden sujetas, asimismo, a los principios jurídicos que emergen directamente de la propia ley; de manera tal que las disposiciones reglamentarias o administrativas, aun siendo expresas, no pueden válidamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley, ni tampoco oponerse a los lineamientos normativos contenidos en la misma, pues tales disposiciones deben interpretarse y aplicarse en forma*

armónica, sin contrariar los principios rectores que emergen de la propia ley, atendiendo al principio fundante de la supremacía del sistema normativo que rige el orden legal; por consiguiente, debe estarse a aquella aplicación legal exegética, que de manera sistemática armonice los preceptos relativos, frente a una interpretación puramente literal que soslaye una adecuada integración jurídica y se desentienda de la supremacía de las normas, de la cual depende precisamente la validez de las mismas, por lo que los acuerdos y disposiciones reglamentarias, antes que oponerse, deben tener fundamento en normas sustentadas en otras de nivel superior, como lo son las leyes, las cuales, a su vez, están supeditadas, en cuanto a su validez, a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en la Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico. En tal virtud, la validez de la supletoriedad de una ley, lógica y jurídicamente, no pueden supeditarse al contenido de un reglamento, y menos aún a las disposiciones de un acuerdo general de orden administrativo, así como tampoco puede contrariar los principios generales que emergen de las normas legales, máxime cuando en relación con un punto o materia determinada, la propia Ley Suprema del país expresamente establezca que deba estarse a los términos de la ley, como acontece en tratándose de la impugnación del no ejercicio de la acción penal a que hace referencia el párrafo cuarto del artículo 21 de la Carta Magna; y siendo así, las disposiciones de los

numerales 21 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y 68 del Acuerdo A/003/99 emitido por el titular de esa institución, que establecen que el querellante u ofendido tiene derecho a inconformarse respecto de la determinación de no ejercicio de la acción penal en un término de diez días contados a partir de su notificación, no pueden prevalecer respecto del artículo 57 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, que previene que los términos empezarán a correr desde el día siguiente al de la notificación, por lo que en orden a su superior jerarquía, debe estarse a esta regla establecida en la invocada ley procedimental.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2212/2001. 11 de abril de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Josué Maya Obé, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Silvia Carrasco Corona.⁷⁰

Ahora, en mi última intervención líneas atrás, dije que la sentencia de la Sala resolutora fue correcta en cuanto a su determinación de no tener por cometida la infracción de marras, más sin

⁷⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XVI, Septiembre de 2002. Tesis: I.2o.P.61 P. pág. 1453.

embargo, su fundamento no fue del todo técnicamente correcto, ya que los Magistrados que integran dicha Sala afirmaron que la naturaleza de la Resolución Miscelánea Fiscal, lo es la de uno de los criterios a que se refiere el artículo 35 del Código Tributario Federal, cuando la realidad de las cosas es que los criterios a que se refiere éste último numeral, son los denominados internos y no a aquellos que son publicados en la ya citada Resolución Miscelánea; sustentando mi dicho en la siguiente tesis aislada del Pleno de nuestro Máximo Tribunal:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL.

De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se

rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Amparo en revisión 1532/2003. Operadora de Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy treinta y uno de agosto en curso, aprobó, con el número LV/2004, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de dos mil cuatro.⁷¹

3.1.4.- Casos en los que resulta más que evidente la autoridad fiscal quiso ir más allá de lo previsto por la norma jurídica.

A) El primero de los casos a que quiero referirme, se explica del texto del siguiente criterio aislado que me permito transcribir:

“COMPROBANTES FISCALES.- CUANDO NO SE CONSIDERA COMETIDA LA INFRACCIÓN RELACIONADA A SU EXPEDICIÓN.-

Del análisis al artículo 83, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el supuesto de infracción en él establecido, consiste en que los contribuyentes no expidan o no entreguen comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones

⁷¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX, Septiembre de 2004, Tesis: P. LV/2004, pág. 15.*

fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales. De tal suerte que si del acta de visita respectiva, se advierte que el contribuyente exhibió al personal visitador, las facturas expedidas durante el periodo sujeto a revisión, mas no así, los rollos contables del equipo de cómputo por medio del cual expide sus comprobantes (propios) y la autorización para expedir sus propios comprobantes, es incuestionable que los hechos que originaron la infracción no se actualizaron, habida cuenta que el contribuyente sí mostró las facturas que amparaban los ingresos, expedidas en el periodo sujeto a revisión, además de que los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no exigen la exhibición de tales documentos.

Juicio No. 1983/01.- Sentencia de la Primera Sala Regional del Noreste, de 23 de enero de 2002, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Adriana Cabezut Uribe.- Secretaria: Lic. Mabel Vázquez Granados.⁷²

Así pues, del texto del anterior criterio nos percatamos de que la autoridad fiscal pretendió imponer a un contribuyente una multa por la supuesta comisión de la infracción multireferida en el presente estudio, más sin embargo -coincidiendo totalmente con la Sala resolutora-, la sanción resultante por la infracción de marras, solo se aplica a aquellos que omiten la expedición o entrega

⁷² Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Año II. No. 19. Julio 2002, pág. 121.

de los comprobantes que exigen las normas fiscales federales, más no así a aquellos que por alguna circunstancia, no puedan mostrar al momento de la revisión los rollos contables del equipo de cómputo por medio del cual expide sus comprobantes ó la autorización para expedir sus propios comprobantes; luego entonces, es del todo inconcuso que la autoridad fiscal pretendió sancionar al contribuyente en cuestión, con una fundamentación y motivación del todo improcedente.

B) El segundo caso que quiero comentar, es aquél en el que los visitantes pretendieron sancionar a un particular al considerar que cometió la infracción de no expedir comprobantes fiscales por sus actividades, por el simple hecho de que al momento de la revisión su última factura se encontraba en blanco; sin embargo, como bien lo resolvió la Sala Regional del Sureste en el criterio aislado que a continuación referiré, tal circunstancia no puede ser una motivación adecuada para la determinación de la comisión de la infracción de marras, ya que ello pudiere deberse a varias razones -aunque no lo haya dicho así la Sala ya citada-, siendo la más obvia que el contribuyente no hubiere efectuado ese día todavía ninguna venta.

Siendo el criterio aislado al que en este apartado me refiero, el siguiente:

“VISITA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- CASO EN QUE NO PUEDE SERVIR DE SUSTENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA.- Si en el acta de visita levantada en el desahogo de una orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se asienta que durante el desarrollo de la visita, al solicitar los comprobantes fiscales del contribuyente visitado se verificó que no había expedido comprobante

fiscal alguno, ello en razón de haber tenido a la vista la última factura en blanco, no se demuestra que se circunstanciara que la omisión de la expedición de comprobantes fiscales hubiese tenido lugar con base en la percepción de un ingreso motivado por alguna venta o ventas, lo cual constituye el objeto de la orden de visita, esto es, el que los visitadores designados verifiquen la expedición de comprobantes fiscales o que los expedidos reúnan los requisitos fiscales, por lo que esa acta contraviene el artículo 49, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que establece como una de las formalidades a seguir en este tipo de visitas, el de levantar acta en la que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales.

*Juicio No. 1434/99-09-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste, el 7 de abril del 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lic. Analicia Vega León.- Secretario: Lic. Nahúm Ruiz Mendoza.*⁷³

Luego entonces, el anterior criterio demuestra que la autoridad fiscal federal pretendió sancionar a un contribuyente, con base en una mera presunción -una muy mala por cierto-, ya que insisto en que el hecho de las facturas de un contribuyente se encuentren en blanco, desde luego que ello no presume que el mismo no los expida o entregue al momento de estar obligado a hacerlo; caso muy

⁷³ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Año I. No. 5. Mayo 2001, pág. 173.

distinto sería el que el particular tuviere un faltante de inventarios, ya que esa si pudiera ser una presunción de que el mismo los enajenó sin expedir el comprobante correspondiente.

C) Siendo el último caso que quiero comentar el que se explica del siguiente precedente:

“COMPROBANTES FISCALES.- REQUISITOS QUE DEBEN DE CONTENER LOS.- El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece cuáles son los requisitos que deben de contener los comprobantes que expidan los contribuyentes obligados a expedir éstos, entre los que contempla: el contener impreso el nombre; razón social, domicilio fiscal y R.F.C. de quien los expida; el número de folio; lugar y fecha de expedición; clave del R.F.C. de la persona a favor de la que se expide; cantidad y clase de mercancía o servicio que se amparen; valor unitario consignado en número e importe total, monto de los impuestos que deban trasladarse; número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación. De lo anterior se desprende, que resulta ilegal la resolución en la que la autoridad fiscalizadora sanciona al contribuyente, obligado a expedir comprobantes con requisitos fiscales, argumentando que los comprobantes que expide deben de traer de manera impresa la leyenda de subtotal e impuesto al valor agregado, puesto que la autoridad con tal pretensión va más allá de lo que la

propia Ley le permite, toda vez que dichos requisitos no los contempla el artículo 29-A en comento, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Juicio No. 16743/97(10-II-C).- Sentencia de 14 de julio de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Yolanda Vergara Peralta.- Secretario: Lic. Armando Peredo Plascencia.⁷⁴ⁿ

De lo anterior tenemos que los visitadores evidentemente quisieron imponer una sanción con un fundamento que no se encuentra en ley, ya que no basta más que leer el artículo 29-A del Código Impositivo Federal, para percatarse de que el mismo en ninguno de sus apartados obliga a que los comprobantes que expidan los contribuyentes deban de traer de manera impresa la leyenda de subtotal e impuesto al valor agregado; luego entonces, es más que notorio que la autoridad fiscalizadora pretendió excederse en sus atribuciones, al pretender sancionar a alguien que no cometió infracción alguna.

Haciendo mención que los anteriores casos reales quise referirlos con la finalidad de concientizar al lector de lo complicado que puede resultar para los contribuyentes, el hecho de que las normas cuya infracción deriva por reincidencia en la imposición de la sanción denominada "clausura", sean muchas de las veces interpretadas de un modo rigurosamente estricto por los visitadores fiscales, con el consecuente perjuicio que para los particulares ello conlleva.

⁷⁴ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.* Año II. No. 8. Marzo 1999, pág. 175.

Y es que si bien es cierto, los dispositivos en cuestión pueden algunas veces prestarse a diferentes interpretaciones, también es verdad que en la sanción en estudio quien siempre resulta más perjudicado es el contribuyente, pues si la autoridad fiscal considera -como lo hizo sin tener la razón en los casos anteriormente referidos- el que el particular comete la infracción de marras, si es la segunda vez que la comete, se clausurará su negocio, sin que éste tenga la oportunidad de ser oído y vencido ante los tribunales previamente establecidos, como lo ordena el artículo 14 constitucional; cuestión ésta última que se abordará más detalladamente en el siguiente capítulo.

Así pues, los anteriores casos demuestran el que nuestras autoridades fiscales no son infalibles como humanas que son, y que si bien es cierto en los casos reseñados en las tesis anteriores, a primera instancia parecía que los contribuyentes cometieron la infracción prevista en la fracción VII del artículo 83 del Código Tributario Federal, también es verdad que no fue hasta que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronunció con respecto a los mismos, en que el particular en estricto sentido tuvo la resolución de un órgano imparcial, puesto que es una triste realidad, pero un secreto a voces, el que la finalidad de las autoridades fiscales es el recaudar.

Casos anteriores que tienen una íntima relación con la hipótesis en estudio, ya que si a los anteriores contribuyentes ya se les hubiere aplicado la sanción de marras -lo que los convertiría en reincidentes-, ello hubiere originado que se les clausurase su negocio; a lo que cabe cuestionarnos: en ese supuesto ¿se estaría respetando la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional? Es decir, ¿se le estaría dando oportunidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, previo a la clausura? Respuesta que será materia del siguiente capítulo.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SANCIÓN CONSISTENTE EN LA CLAUSURA PREVENTIVA ESTABLECIDA EN LAS FRACCIONES IV Y VI DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DEL 2007, PARA DETERMINAR SI LA MISMA CONCLUCA LA GARANTÍA INDIVIDUAL DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL NUMERAL 14 CONSTITUCIONAL.

SUMARIO

4.1.- ANÁLISIS DE LA HIPÓTESIS EN ESTUDIO: 4.1.1.- Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 4.1.2.- Nuestra opinión respecto a la constitucionalidad de esta norma.

4.1.1.- Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En relación al tema analizado, por lo que ve a la legislación vigente para el año de 1997, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, emitió la siguiente tesis aislada:

“CLAUSURA POR OMISIÓN EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SE DEJE AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD FISCAL LA IMPOSICIÓN DE DICHA SANCIÓN, SIN QUE EN EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SE

PREVEA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENSA PREVIA, TRANSGREDE LA

GARANTÍA DE AUDIENCIA. *El artículo 84, fracción IV, del Código*

Fiscal de la Federación establece que: "... Las autoridades fiscales

podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del

contribuyente por un plazo de tres a quince días. ...", como sanción

por la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII, del propio

ordenamiento, consistente en la omisión de los contribuyentes de

expedir o entregar comprobantes de las actividades fiscales o

expedirlos sin los requisitos correspondientes. Dicha sanción

constituye un acto privativo, ya que produce como efecto la

disminución o menoscabo del derecho de posesión que aquél ejerce

sobre el local, establecimiento o lugar clausurado, así como de su

derecho a la libertad de trabajo, industria o comercio que desarrolla

dentro de ese sitio. Ahora bien, el hecho de que quede al arbitrio de

la autoridad fiscal la imposición de la sanción de clausura

mencionada, sin que el artículo 49, fracción VI, del ordenamiento

legal invocado, prevea la posibilidad de que el visitado controvierta y

desvirtúe las irregularidades plasmadas en el acta de visita que sirve

de sustento para la imposición de la indicada sanción, transgrede la

garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no otorga al

contribuyente la oportunidad de probar y alegar lo que a su derecho convenga antes del ejercicio de tal facultad, cuyo objetivo primordial es el de evitar la reincidencia del contribuyente y no sólo restringir provisionalmente el proceder sancionado.

*Amparo en revisión 1314/2000. Gastronómica La Viña, S.A. de C.V. 25 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Eva Elena Martínez de la Vega.*⁷⁵

Por otra parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la legislación existente en el año 2002, emitió la siguiente tesis:

“CLAUSURA PREVENTIVA. EL HECHO DE QUE QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD FISCAL SU IMPOSICIÓN, SIN QUE EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN DOS MIL DOS, PREVEA EN FAVOR DEL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENSA PREVIA, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. *La clausura preventiva a que se refiere el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, que la contempla como sanción por la comisión de la infracción prevista en el numeral 83, fracción VII, del citado código, consistente en no expedir o no entregar comprobantes*

⁷⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* Tomo: XIV, Julio de 2001.

de sus actividades o expedirlos sin requisitos fiscales, constituye un acto privativo que tiene como efecto la disminución o menoscabo del derecho de posesión que el contribuyente ejerce sobre el local, establecimiento o lugar clausurado, así como de su derecho a la libertad de trabajo, industria o comercio que desarrolla dentro de ellos. Ahora bien, al advertirse de lo dispuesto por el numeral 49, fracción VI, del ordenamiento legal invocado, que antes de la resolución por la que se impone la referida sanción no se le brinda oportunidad al sujeto visitado para controvertir las conclusiones asentadas en el acta de la visita correspondiente, ni se le permite ofrecer prueba alguna con el fin de desvirtuar los hechos que sirven de base a tales conclusiones y defender sus derechos de posesión y libertad de trabajo, profesión o industria, sino que queda al arbitrio de la autoridad fiscal optar por imponer o no tal sanción, resulta inconcuso que con tal regulación se transgrede la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 1074/2002. Mayra del Socorro Villafuerte Coello. 19 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Heriberto Pérez Reyes.

Amparo en revisión 423/2003. Wenco México, S.A. de C.V. 7 de mayo de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Ángel Ponce Peña.

Amparo en revisión 1584/2003. Gold Dreams, S.A. 12 de noviembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.⁷⁶

De lo que resulta que nuestro Máximo Tribunal declaró que, las normas que regulaban la posibilidad de que la autoridad fiscal federal impusiera la sanción consistente en la clausura preventiva de los contribuyentes contenida en el numeral 84 fracción IV, del Código Tributario Federal, en los años en cuestión, era conculcatoria de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, ello al no dar oportunidad al gobernado para que antes de la resolución por la que se imponía la referida sanción, pudiese controvertir las conclusiones asentadas en el acta de la visita correspondiente, ni se le permitiere ofrecer prueba alguna con el fin de desvirtuar los hechos que sirven de base a tales conclusiones y defender sus derechos; lo anterior al no establecer el artículo 49 del Código Impositivo Federal, especialmente la fracción VI, plazo alguno previo a la imposición de la sanción de marras, en el cual el contribuyente afectado pudiese ofrecer pruebas y realizar alegaciones.

⁷⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* Tomo: XIX, Marzo de 2004. Tesis: 1a. XV/2005, pág.: 298.

No habiendo encontrado al día de elaboración del presente, algún criterio posterior a los que hacemos referencia.

Haciendo mención que, como ya se refirió en el punto 1.3.3. anterior del presente estudio, la fracción VI del numeral 49 del cuerpo de leyes en comento, fue reformada otorgando al particular afectado un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes; con lo cual aparentemente quedaría corregido el vicio consistente en no otorgar audiencia previa al contribuyente, antes de la clausura de su negocio; más sin embargo, en el siguiente apartado procederemos a exponer los razonamientos del porqué consideramos que eso no es así del todo.

4.1.2.- NUESTRA OPINIÓN RESPECTO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA NORMA.

Agustín Gutiérrez Espinoza opina que: *"Las sociedades modernas han aceptado, en términos generales, la legitimidad de la facultad impositiva del estado, y de los medios con que cuenta para allegarse los recursos necesarios para su actividad"*⁷⁷; sin embargo, yo pienso que tal facultad no puede estar por encima del respeto a la garantía de seguridad jurídica de que gozan todos los particulares en términos del artículo 14 constitucional.

De manera que, para que un acto de cualquier autoridad –desde luego incluida la fiscal-, en un momento dado pueda afectar a los gobernados en su esfera jurídica, ésta debe cumplir una serie de requisitos, condiciones o supuestos; dentro de los cuales se encuentra la garantía de audiencia

⁷⁷ GUTIÉRREZ ESPINOZA, Agustín. *Las Resoluciones Particulares en Materia Fiscal*, Editorial Themis, 1ª edición, México, 1997, pág. 1.

previa ante los tribunales previamente establecidos, según lo explicamos con lujo de detalle en los apartados 2.2 y 2.3 del capítulo 2 anterior del presente.

Acotado lo anterior, y si bien es cierto -como lo sostuvo la Corte en los precedentes referidos con antelación-, hasta antes del 1º de enero del año 2005, no existía derecho de audiencia para los contribuyentes ante la autoridad administrativa, dado que conforme a las normas vigentes en aquel entonces, los visitadores adscritos a las Administraciones de Auditoría del Servicio de Administración Tributaria, en la misma fecha que realizaban su visita de verificación, cuando consideraban que el contribuyente era reincidente, ese mismo día clausuraban la negociación del contribuyente, sin darle ninguna oportunidad de presentar medios de prueba para desvirtuar la presunción de la autoridad -lo cual como ya se dijo fue materia de una reforma en el año del 2005, para que a partir de esa fecha se le conceda la posibilidad de audiencia a los contribuyentes, pero solo ante ese órgano revisor-, a nuestro parecer la anterior situación no corrige el vicio de inconstitucionalidad que a nuestro juicio tiene la norma en análisis, lo cual se afirma con base a lo siguiente.

A efecto de demostrar nuestra afirmación de que la sanción contenida en las fracciones IV y VI del Código Fiscal de la Federación en vigor para el año del 2007 transgrede la garantía de audiencia, queremos referirnos de nueva cuenta al texto de los artículos 84, fracciones IV y VI, y 49, fracción VI, del Código Impositivo Federal y 14 segundo párrafo de nuestra Carta Magna, los cuales dicen:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

.....

IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. **En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.** Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

.....

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. **En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.**

Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código⁷⁸.”

“**Artículo 49.-** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

.....

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión⁷⁹.”

ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL:

.....

“Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales

⁷⁸ *Ibidem.*

⁷⁹ *Ibidem.*

previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho⁸⁰.”

(Lo resaltado es mío.)

De lo anterior tenemos que la garantía de audiencia que protege el numeral 14 de nuestra Constitución, lo es el derecho de acudir a los tribunales previamente establecidos, con anterioridad a los actos de afectación ahí referidos; haciendo especial énfasis que en dicho numeral no se menciona que el derecho de audiencia debe ser ante la autoridad administrativa, SINO ANTE LOS TRIBUNALES.

Luego entonces, si bien es cierto que con la reforma ya referida se enmendó la privación de audiencia que sufría el gobernado ante la autoridad administrativa revisora, ello no impide que cada vez que se aplica la sanción en estudio, se vulnere la garantía de audiencia previa ante los tribunales de que goza todo gobernado, ello en virtud de que las normas en análisis permiten la imposición de una clausura preventiva en perjuicio de los particulares que la autoridad fiscal federal considere como reincidentes de las infracciones en cuestión, previo a que tales gobernados puedan hacer uso de su derecho constitucional de ser oídos y vencidos antes de la sanción ante alguno de los tribunales previamente establecidos, es decir, ante un tercero imparcial que resolvería si es verdad que el particular cometió la infracción que argumente la autoridad fiscal federal revisora.

Esto es, resulta inconcuso que la garantía constitucional en análisis, habla del derecho de audiencia ante los tribunales, NO ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS; de lo que

⁸⁰ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Editorial SISTA, 18ª Edición, México, 2003.

resulta que la norma en estudio, para nosotros si es conculcatoria de la garantía en comento, ello al no permitir el acceso a las cortes, con antelación a la imposición de la sanción que nos ocupa.

Resultando para nosotros por otra parte, el que el permitir que sea un tercero imparcial quien determine si es que el contribuyente cometió la infracción en comento, resulta del todo coherente en el estado de derecho en el que vivimos; esto es, que se permita primero el acceso a los tribunales para que sean ellos quienes decidan sobre la controversia en cuestión, ya que en caso contrario ello se traduciría en que la autoridad revisora sería juez y parte, puesto que solo ella revisaría y decidiría si estuvo correcta su determinación de considerar infractor al particular revisado.

Situación anterior que desde luego no puede ser aceptada en el sistema jurídico que tenemos, ya que ello podría prestarse a la comisión de muchos actos en perjuicio de los particulares; siendo un ejemplo de lo anterior los diversos casos a que nos referimos en el capítulo 3 anterior del presente, así como otros similares que se han presentado, en los cuales al practicar la autoridad hacendaria revisiones de las que aquí nos ocupan, han considerado que los contribuyentes revisados cometen la infracción de marras, cuando pudiere ser muy discutible e inclusive prestarse a interpretación, si es que efectivamente se cometió la infracción en estudio.

De lo que resulta que indudablemente la anterior cuestión -el que las normas en análisis pudieren prestarse a diversas interpretaciones-, puede en un momento dado hacer inútil el que el particular presunto infractor, tenga derecho de audiencia ante la autoridad revisora, ya que si la interpretación que sostiene ésta última es en el sentido de que si se cometió la infracción en cuestión, en nada beneficia al contribuyente el contar con el plazo de tres días ya enunciado, ello

en virtud de que es indudable de que independientemente de las pruebas que presente y las alegaciones que vierta, difícilmente la autoridad hacendaria cambiará su criterio; lo que se traduce a que en la práctica resulte intrascendente el derecho de audiencia ante tal autoridad.

Máxime de que también hemos tenido conocimiento de otros casos en los que la autoridad fiscalizadora emite resoluciones en las que considera que se cometió la infracción en análisis, de manera que impone la multa de referencia, ello al ser la primera vez que tal autoridad considera que se cometió tal anomalía, es decir, no es reincidencia; resolución que los particulares haciendo uso de los medios de defensa que concede el Código Tributario Federal, han intentado controvertirla a través del recurso de revocación. Sin embargo y no obstante que la sanción de marras se encuentre todavía sub judice, es decir, sin resolverse en cuanto al fondo hasta su última instancia, es común que la misma autoridad efectúe otra u otras visitas, en las que muchas de las veces observa la misma situación referida en la resolución primogénica y no obstante que la misma todavía no quede firme, considera al particular como reincidente, imponiéndole ahora si la sanción de clausura preventiva.

Además, es importante el tomar en cuenta el que en nuestro país las autoridades suelen utilizar el acto de ellas como una forma de control social por medio de la coacción; teniendo que al respecto el Maestro Carlos Alberto Burgoa Toledo⁸¹ dice:

“El texto de ley, si bien puede devenir incongruente respecto de los principios general de derecho y el respeto a los derechos individuales sociales, lo cierto es que también el acto de autoridad en ocasiones incurre en una aplicación extensiva (vía hecho), yendo

⁸¹ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. “Las visitas domiciliarias para 2007”: artículo publicado en la revista “Prontuario de Actualización Fiscal”, mes de Enero de 2007, Editorial Gasca Sicco, México, pág. 25.

más allá de lo que la propia ley establece (manque de procédure) en menoscabo de los particulares; por lo que el sentimiento genérico de la población que conoce sobre la materia fiscal es no sólo una alerta frente al texto legislativo, sino también frente al acto de autoridad, y es que no debemos olvidar que el control social en nuestro país se propaga en tres niveles: ideología, coacción y manipulación."

Problemática anterior que creemos se materializa en el ejemplo al que nos referiremos líneas adelante más en detalle, de aquellos contribuyentes que son clausurados los días viernes, ya que si bien es cierto el Código Tributario Federal permite sancionar de esa forma a los negocios de quienes cometen alguna de las infracciones a que me refiero en el presente, al aplicar la sanción en un día viernes la autoridad fiscal va más allá de lo que la propia ley establece, en perjuicio de los particulares.

Teniendo por otra parte que otra situación que creemos que corrobora lo cierta que resulta la hipótesis en estudio, lo es el hecho de que no obstante de que los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa - dispositivos éstos que establecen las causales de procedencia del recurso de revocación y del juicio de nulidad, respectivamente-, prevean el que pudiere ser procedente algún medio de defensa ordinario en contra de una clausura preventiva efectuada por la autoridad fiscal federal, ello no subsana de manera alguna, la evidente transgresión a la garantía de audiencia que con la sola imposición de dicha sanción se le causa a los contribuyentes, ya que la misma se aplica previo a la posibilidad de acudir a los medios de defensa ya citados.

Además de que otra cuestión que pone de manifiesto lo preocupante que resulta la hipótesis en estudio, lo es el hecho de que existe el riesgo de que tal sanción se puede convertir fácilmente en "un acto consumado de modo irreparable"; lo cual se afirma con base en lo siguiente.

Con la finalidad de comprender lo que debe entenderse por un acto consumado de modo irreparable, procedo a referir algunas tesis que abordaron tal tema:

“ACTOS CONSUMADOS. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. *Los actos consumados se entienden por la doctrina y la jurisprudencia como aquéllos que han realizado en forma total todos sus efectos, es decir, aquéllos cuya finalidad perseguida se ha obtenido en todas sus consecuencias jurídicas. Para efectos de la procedencia del juicio de amparo los actos consumados, atendiendo a su naturaleza y efectos los podemos clasificar en: a) actos consumados de modo reparable y b) actos consumados de modo irreparable. Los primeros son aquéllos que a pesar de haberse realizado en todos sus efectos y consecuencias pueden ser reparados por medio del juicio constitucional, es decir, que la ejecución o consumación del acto puede ser restituida o reparable al obtenerse una sentencia de amparo favorable (artículo 80 de la Ley de Amparo), de ahí el que proceda el juicio de amparo en contra de actos consumados de modo reparable. **En cambio, los actos consumados de modo irreparable son aquéllos que al realizarse en todos y cada uno de sus efectos y consecuencias,***

física y materialmente ya no pueden ser restituidos al estado en que se encontraban antes de las violaciones reclamadas,

razón por la cual resulta improcedente el juicio de garantías en términos de la fracción IX del artículo 73 de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales. En esta tesitura, para determinar si se está en presencia de un acto consumado de modo reparable o irreparable, se debe de atender a los efectos y consecuencias de su ejecución. Así tenemos que los efectos y consecuencias del acto reclamado ya ejecutado no pueden circunscribirse al tiempo o momento de su ejecución para determinar la procedencia del juicio de amparo, porque llegaríamos al extremo de que cualquier acto por el solo hecho del transcurso del tiempo en su realización, por no retrotraerse éste, es un acto consumado de modo irreparable, cuando la restitución del acto ejecutado es factible aun cuando sea en otro tiempo y momento. Esto resulta así, si consideramos que los actos consumados de modo irreparable hacen improcedente el juicio de amparo porque ni física ni materialmente, puede obtenerse la restitución de los actos reclamados. Lo que significa que la naturaleza de los actos consumados para efectos del juicio de amparo debe atender a la reparabilidad física y material de los mismos, es decir, al hecho de que el gobernado pueda gozar jurídica y nuevamente del derecho que tiene tutelado, y que le fue transgredido, igual que antes de las violaciones cometidas, pero no por

cuestiones de tiempo o del momento de su ejecución porque el tiempo no rige la materialización física y restituible de los actos ejecutados (actos consumados).

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

*Queja 493/94. Jefe de Seguridad y Vigilancia del Palacio de Justicia Federal y otras autoridades. 14 de octubre 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.*⁸²

(Lo resaltado es mío.)

“ACTO CONSUMADO DE MODO IRREPARABLE. NO LO CONSTITUYE EL MANDAMIENTO DE EMBARGO PRECAUTORIO CONTENIDO EN UNA ORDEN DE VISITA. *El artículo 73, fracción IX, de la Ley de Amparo, dispone que el juicio de garantías es improcedente contra actos consumados de modo irreparable, entendiéndose por tales, aquellos en los que habiéndose emitido o ejecutado, sea materialmente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada al otorgarse la protección constitucional, como lo ordena el artículo 80 de ese ordenamiento, por*

⁸² *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo: XIV, Diciembre de 1994, pág.: 325.

estar fuera del alcance de los instrumentos jurídicos volver las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En esas condiciones, es incorrecto afirmar que el mandamiento de embargo precautorio contenido en una orden de visita sea un acto consumado de modo irreparable, pues de concederse el amparo es factible tal restitución al quejoso, dejando sin efecto la referida orden, y en caso de haberse ejecutado, reintegrándose los bienes objeto del embargo, con lo cual quedaría subsanada la afectación sufrida.

*Amparo en revisión 2778/97. Emi Music México, S.A. de C.V. 4 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Ma. Edith Ramírez de Vidal.*⁸³

(Lo resaltado es mío.)

"ACTOS CONSUMADOS DE MODO IRREPARABLE. No puede considerarse que el acto reclamado se haya consumado irreparablemente, si las cosas pueden retrotraerse al estado que tenían al momento de cometerse la violación constitucional.

⁸³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: XII, Diciembre de 2000, pág. 237.

*Amparo civil en revisión 6251/49. Saldaña Serrano Vidal. 27 de julio de 1950. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.*⁸⁴

"ACTOS CONSUMADOS DE UN MODO IRREPARABLE. *Por consumados de un modo irreparable deben entenderse aquellos actos que una vez efectuados no permiten restablecer las cosas al estado en que se encontraban antes de cometida la violación que se reclama, para reintegrar así al agraviado en el goce y disfrute de sus garantías, situación que no se da si el acto que se reclama es susceptible de ser reparado mediante la restitución del agraviado en el goce y disfrute de las propiedades y posesiones de las cuales fue lanzado con la consiguiente violación de sus garantías individuales. El anterior criterio se encuentra apoyado en la tesis de ejecutoria visible en la página 24 del Tomo Común al Pleno y a las Salas, del Apéndice de 1975 al Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es como sigue: "ACTOS CONSUMADOS DE UN MODO IRREPARABLE.- La jurisprudencia de la Suprema Corte ha resuelto que las disposiciones legales que se refieren a actos consumados de un modo irreparable, aluden a aquéllos en que sea físicamente imposible volver las cosas al estado que tenían antes de la violación, lo que no acontece tratándose de*

⁸⁴ *Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CV, pág. 2839.*

procedimientos judiciales que, por virtud de amparo, pueden quedar insubsistentes y sin efecto alguno.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 613/81. Guadalupe Espinoza Hernández. 27 de agosto de 1982. Unanimidad de votos. Ponente: Efraín Ochoa Ochoa. Secretaria: María de los Angeles Pombo Rosas.”⁸⁵

“ACTO CONSUMADO. LO ES LA OMISIÓN DE CERTIFICAR SI UNA PERSONA SE ENCUENTRA PRESENTE EN UNA DILIGENCIA DE PRUEBA. *El artículo 73, fracción IX, de la ley reglamentaria del juicio de garantías, dispone que el amparo es improcedente contra los actos consumados de un modo irreparable. Ahora bien, debe estimarse que se ubica en tal hipótesis de improcedencia, el que la Junta responsable no acceda a certificar si una de las partes se encuentra presente en el recinto de dicha autoridad al desahogarse una prueba, pues aunque se otorgara el amparo solicitado, sería imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía constitucional violada, dado que la certificación de la asistencia aludida, sólo puede verificarse en la fecha señalada para el desahogo de la prueba; esto es, una vez que las personas que concurrieron a la Junta se retiraron, no es posible hacer*

⁸⁵ *Semanario Judicial de la Federación.* Tomo: 163-168 Sexta Parte, pág. 14.

constar que "se encuentran presentes"; de ahí la imposibilidad de volver las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación reclamada.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 83/97. José Luis Caballero Benítez y otra. 20 de marzo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo V. Monroy Gómez. Secretaria: Maricela Bustos Jiménez.⁸⁶

"AMPARO SIN MATERIA. *El amparo queda sin materia sólo cuando se trata de un acto consumado de un modo irreparable, pero no en aquellos en que hay suspensión del acto, ni cuando por la concesión del amparo pueden volver los actos reclamados a su estado primitivo, dados los bien conocidos efectos restitutorios del amparo.*

Amparo civil directo 740/54. Vergara Vda. de Rincón María de los Angeles de. 29 de septiembre de 1954. Mayoría de tres votos. Disidentes: Gabriel García Rojas (ponente) y Mariano Ramírez Vázquez. Engrose: Hilario Medina.⁸⁷

⁸⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: V, Mayo de 1997, pág.: 591.

⁸⁷ *Semanario Judicial de la Federación.* Tomo: CXXI, pág. 2488.

Así pues, de lo anterior tenemos que los actos consumados de modo irreparable son aquéllos que al realizarse en todos y cada uno de sus efectos y consecuencias, física y materialmente ya no pueden ser restituidos al estado en que se encontraban antes de las violaciones reclamadas.

Ahora bien, somos de la opinión de que en la hipótesis en estudio pudiese acontecer que el acto consistente en la clausura de la negociación del contribuyente se pudiese consumir de un modo irreparable, ya que no basta más que considerar el caso de alguno de ellos que se le imponga la sanción de marras, la cual pudiese ir de 3 a 15 días según el plazo establecido en el numeral en análisis, y quien no obstante de que interpusiere en tiempo alguno de los medios de defensa ordinarios ya referidos, de acuerdo al criterio que es sostenido en la tesis que a continuación me permitiré referir, al no prever el Código Fiscal de la Federación la posibilidad de obtener la suspensión de dicha sanción, en el transcurso en el que se resuelve tal medio de impugnación, se consumaría de un modo irreparable tal acto, ya que es física y materialmente imposible volver las cosas al estado en el que se encontraban hasta antes de la clausura; es decir, aunque a fin de cuentas se resolviera que el contribuyente no cometió la infracción por la que sancionó la autoridad fiscal, si su negociación ya estuvo clausurada el plazo que determinó la sancionadora, es materialmente imposible el que se retrotraigan los efectos hasta antes de la fecha en que ocurrió la misma.

Siendo la tesis a que me referí en el párrafo inmediato anterior, la siguiente:

“CLAUSURA POR INFRACCIONES FISCALES. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO PREVÉ SU SUSPENSIÓN Y POR LO TANTO NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO DE NULIDAD ANTES DE OCURRIR AL AMPARO. Si bien el artículo 227 del Código

Fiscal Federal prevé la posibilidad de promover, ante el Magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto, el incidente de suspensión de la ejecución cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, lo cierto es que el mencionado precepto legal exige que a la promoción respectiva se acompañe, entre otras, copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y, en su caso, otorgamiento de la garantía. Así, el artículo 142 del ordenamiento en consulta señala los casos en que procede garantizar el interés fiscal, entre los que no se encuentra una orden de clausura; ello se explica atendiendo a que aun cuando la clausura preventiva emitida con fundamento en los artículos 83, fracción VII, en relación con el 84, fracción VI, ambos del código tributario federal, es una sanción de tipo fiscal, sin embargo, es inconcuso que no constituye un crédito a favor de la hacienda pública que pueda traer como consecuencia el inicio del procedimiento administrativo de ejecución para lograr su cobro, lo que conduce a determinar que atendiendo a la naturaleza de la sanción impuesta, no son aplicables las disposiciones del código de la materia, relativas a las formas de garantizar el interés fiscal de la Federación y, por consiguiente, la clausura de un establecimiento comercial decretada en términos del código tributario federal, no cuenta con una regulación especial en el título VI de dicho ordenamiento, que norma el procedimiento del juicio

contencioso administrativo. Consecuentemente, no se cumple con el requisito para actualizar la causa de improcedencia por inobservancia del principio de definitividad, prevista en la parte final del primer párrafo del artículo 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, consistente en que el medio ordinario de defensa susceptible de revocar, modificar o nulificar el acto reclamado, no debe exigir mayores requisitos para otorgar la suspensión que los señalados para el juicio de garantías y por ello no es necesario agotar el juicio de nulidad en contra de la mencionada clausura, antes de ocurrir al amparo.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 305/99. Michelett, S.A. 29 de mayo de 2000.

Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.⁸⁸

Teniendo en otro orden de ideas, que si bien es cierto la anterior problemática (el riesgo de que quedara sin materia el juicio al consumarse de un modo irreparable la sanción de clausura) queda resuelto acudiendo al juicio de garantías por la vía del amparo indirecto -juicio que coincidiendo con las palabras del autor José Moisés Vergara Tejada⁸⁹, es un arma letal en manos de los gobernados contra las arbitrariedades y abusos del poder público-, donde en atención a lo previsto

⁸⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XII, Julio de 2000, pág. 751.

⁸⁹ VERGARA TEJEDA, José Moisés. *El Juicio de Amparo en Materia Fiscal*, Angel Editor, 1ª Edición, México, 2005, pág. 21.

por el capítulo III del título segundo de la Ley de Amparo, en donde se regula la medida cautelar denominada *suspensión del acto reclamado*, a la cual el autor Alberto del Castillo del Valle⁹⁰ la define como:

“La suspensión del acto reclamado es una medida cautelar por virtud de la cual el juez de amparo ordena a la autoridad responsable que paralice su actuar, no materializando los actos que de ella se reclaman, para mantener viva la materia del acto reclamado.”

Tenemos que a través de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto reclamado, se puede evitar la consumación del acto reclamado, en este caso, la ejecución de la orden de clausura.

Ahora bien, no obstante que la medida cautelar en comento pudiere parecer no eficiente si es que la sanción ya se hubiere materializado, aún en ese supuesto debemos recordar que se ha sostenido a nivel jurisprudencial lo que ahora se conoce como la teoría de la apariencia del buen derecho y del peligro en la demora, la cual establece la posibilidad de que el efecto del otorgamiento de la suspensión provisional en tratándose de clausuras, tenga el alcance de que se levante dicha clausura hasta en tanto no se resuelva si se concede o no el amparo que se solicite; lo cual viene a solucionar el problema de que ya se hubiere aplicado la sanción de clausura.

Sin embargo, y no obstante lo anterior, es verdad que no todos los contribuyentes tienen conocimiento de tal situación, o bien a pesar de saberlo, no tienen los recursos económicos para solventar los honorarios del abogado que pudiere tramitar dicho juicio de garantías; inconvenientes

⁹⁰ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. *Práctica Forense de Amparo*, Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 5ª Edición, México, 2005, pág. 121.

estos que a nuestro parecer quedarían solucionados de accederse a realizar la reforma de los dispositivos analizados en el presente estudio, en la forma que proponemos en el apartado siguiente de conclusiones.

Permitiéndome referir al respecto, algunas tesis que tratan el referido tema de la apariencia del buen derecho y del peligro en la demora:

“SUSPENSION. PROCEDENCIA EN LOS CASOS DE CLAUSURA EJECUTADA POR TIEMPO INDEFINIDO. El artículo 107, fracción X de la Constitución General de la República, establece como uno de los requisitos para la procedencia de la suspensión del acto reclamado en el amparo, el de tomar en cuenta la naturaleza de la violación alegada; esto es, el juzgador deberá realizar un juicio de probabilidad y verosimilitud del derecho del solicitante, que podrá cambiar al dictar la sentencia definitiva, pues el hecho de que anticipe la probable solución de fondo del juicio principal, es un adelanto provisional, sólo para efectos de la suspensión. Tal anticipación es posible porque la suspensión se asemeja, en el género próximo, a las medidas cautelares, aunque es evidente que está caracterizada por diferencias que la perfilan de manera singular y concreta. Sin embargo, le son aplicables las reglas de tales medidas, en lo que no se opongan a su específica naturaleza. En este aspecto cabe señalar que son dos los extremos que hay que llenar para obtener la medida cautelar: 1) Apariencia de buen

derecho y 2) Peligro en la demora. La apariencia de la existencia del derecho apunta a una credibilidad objetiva y sería que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso; el peligro en la demora consiste en la posible frustración de los derechos del pretendiente de la medida, que puede darse como consecuencia de la tardanza en el dictado de la resolución de fondo. En síntesis, la medida cautelar exige un preventivo cálculo de probabilidad sobre el peligro en la dilación, que no puede separarse de otro preventivo cálculo de probabilidad, que se hace sobre la existencia del derecho cuya tutela se solicita a los tribunales. Consecuentemente, si toda medida cautelar descansa en los principios de verosimilitud o apariencia del derecho y el peligro en la demora, el Juez de Distrito puede analizar esos elementos en presencia de una clausura ejecutada por tiempo indefinido, y si la provisión cautelar, como mera suspensión, es ineficaz, debe dictar medidas que implican no una restitución, sino un adelanto provisional del derecho cuestionado, para resolver posteriormente, en forma definitiva, si el acto reclamado es o no inconstitucional; así, el efecto de la suspensión será interrumpir el estado de clausura mientras se resuelve el fondo del asunto, sin perjuicio de que si se niega el amparo, porque la "apariencia del buen

derecho" sea equivocada, la autoridad pueda reanudar la clausura hasta su total cumplimiento. Lo expuesto anteriormente se sustenta en la fracción X del dispositivo constitucional citado, que establece que para conceder la suspensión deberá tomarse en cuenta la naturaleza de la violación alegada, lo que supone la necesidad de realizar un juicio de probabilidad y verosimilitud del derecho esgrimido, con miras a otorgar la medida cautelar para evitar daños y perjuicios de difícil reparación al quejoso y conservar viva la materia del juicio, si con ello no se lesionan el interés social y el orden público, lo cual podrá resolver la sensibilidad del Juez de Distrito, ante la realidad del acto reclamado, pues si el perjuicio al interés social o al orden público es mayor a los daños y perjuicios de difícil reparación que pueda sufrir el quejoso, deberá negar la suspensión solicitada, ya que la preservación del orden público y el interés de la sociedad están por encima del interés particular afectado.

Contradicción de tesis 12/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de marzo de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número 16/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y seis.*⁹¹

“SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN CONTRA DE UNA CLAUSURA TEMPORAL. PARA SU CONCESIÓN DEBE VERIFICARSE EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 124 DE LA LEY DE AMPARO Y DEMOSTRARSE LOS PRESUPUESTOS JURÍDICOS Y FÁCTICOS DE LA APARIENCIA DEL BUEN DERECHO Y EL PELIGRO EN LA DEMORA. *Tratándose de una clausura temporal y su ejecución, dada la trascendencia y consecuencias que conlleva en vinculación con el bien jurídico tutelado precautoriamente, es dable que para el ejercicio de un correcto arbitrio en materia de suspensión, después de verificarse el debido cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 124 de la Ley de Amparo, observar los presupuestos contenidos en la jurisprudencia P./J. 15/96, emitida por el Pleno del Máximo Tribunal de la nación, que se titula: “SUSPENSIÓN. PARA RESOLVER SOBRE ELLA ES FACTIBLE, SIN DEJAR DE OBSERVAR LOS REQUISITOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 124 DE LA LEY DE AMPARO, HACER UNA APRECIACIÓN DE*

⁹¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Abril de 1996, tesis: P./J. 16/96, pág. 36.*

CARÁCTER PROVISIONAL DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ACTO RECLAMADO.", como son, la apariencia del buen derecho y el peligro en la demora. Ello si se toma en cuenta, como principio de prueba, además de las manifestaciones hechas por el quejoso bajo protesta de decir verdad y los conceptos de violación, una apreciación preventiva de tales argumentaciones jurídicas con vista en la documental exhibida, en la que consta la orden y ejecución de la clausura temporal, pero se omite destacar los datos que revelen la instauración de procedimiento administrativo alguno que precediera al dictado de la propia resolución y a las supuestas visitas de inspección que, según aquélla, constituyen el motivo del acto de autoridad, y que presupuestarían el otorgamiento de la garantía de audiencia. Así, resulta necesario el asomo anticipado a la constitucionalidad del acto, sólo para efectos de la suspensión, puesto que de permitirse la consecución de la clausura, podría dejarse sin materia la litis constitucional y permitirse la actuación arbitraria de las autoridades fuera de procedimiento legal, aspecto en el que, evidentemente, está interesada la sociedad a fin de preservar el estado de derecho en el país.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 29/2004. Bar de Max, S.A. de C.V. 26 de febrero de 2004.

Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María Inocencia González Díaz

Nota: La tesis P./J. 15/96 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, abril de 1996, página 16.⁹²

“SUSPENSION. PARA RESOLVER SOBRE ELLA ES FACTIBLE, SIN DEJAR DE OBSERVAR LOS REQUISITOS CONTENIDOS EN EL ARTICULO 124 DE LA LEY DE AMPARO, HACER UNA APRECIACION DE CARACTER PROVISIONAL DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ACTO RECLAMADO. La suspensión de los actos reclamados participa de la naturaleza de una medida cautelar, cuyos presupuestos son la apariencia del buen derecho y el peligro en la demora. El primero de ellos se basa en un conocimiento superficial dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso. Dicho requisito aplicado a la suspensión de los actos reclamados, implica que, para la concesión de la medida, sin dejar de observar los requisitos contenidos en el artículo 124 de la Ley de

⁹² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX, Julio 2004, tesis: IV.3o.A.13 A, pág. 1817.*

Amparo, basta la comprobación de la apariencia del derecho invocado por el quejoso, de modo tal que, según un cálculo de probabilidades, sea posible anticipar que en la sentencia de amparo se declarará la inconstitucionalidad del acto reclamado. Ese examen encuentra además fundamento en el artículo 107, fracción X, constitucional, en cuanto establece que para el otorgamiento de la medida suspensiva deberá tomarse en cuenta, entre otros factores, la naturaleza de la violación alegada, lo que implica que debe atenderse al derecho que se dice violado. Esto es, el examen de la naturaleza de la violación alegada no sólo comprende el concepto de violación aducido por el quejoso sino que implica también el hecho o acto que entraña la violación, considerando sus características y su trascendencia. En todo caso dicho análisis debe realizarse, sin prejuzgar sobre la certeza del derecho, es decir, sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los actos reclamados, ya que esto sólo puede determinarse en la sentencia de amparo con base en un procedimiento más amplio y con mayor información, teniendo en cuenta siempre que la determinación tomada en relación con la suspensión no debe influir en la sentencia de fondo, toda vez que aquella sólo tiene el carácter de provisional y se funda en meras hipótesis, y no en la certeza de la existencia de las pretensiones, en el entendido de que deberá sopesarse con los otros elementos requeridos para la suspensión, porque si el perjuicio al interés social o

al orden público es mayor a los daños y perjuicios de difícil reparación que pueda sufrir el quejoso, deberá negarse la suspensión solicitada, ya que la preservación del orden público o del interés de la sociedad están por encima del interés particular afectado. Con este proceder, se evita el exceso en el examen que realice el juzgador, el cual siempre quedará sujeto a las reglas que rigen en materia de suspensión.

Contradicción de tesis 3/95. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo del Sexto Circuito. 14 de marzo de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Olga María del Carmen Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número 15/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y seis.*⁹³

Así pues, y no obstante de que ya acotamos el que es factible en un momento dado el impedir el que una de las clausuras que son materia del presente estudio, no quede sin materia al

⁹³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: III, Abril de 1996, tesis: P.J. 15/96, pág. 16.

consumarse de un modo irreparable, ello no necesariamente ocurre todas las veces, ya que teniendo el caso –muy frecuente según nos hemos dado cuenta- de que la autoridad fiscal federal efectúe una clausura en día viernes por el plazo de tres días, lo que significa que la misma opera los días viernes, sábado y domingo, siendo levantada el día lunes, en la práctica se hace prácticamente inútil el tener el derecho a acceder al juicio de amparo, con su correlativa suspensión, ya que es una realidad que la mayoría del personal de los juzgados de distrito no trabajan los fines de semana, y es más, ni siquiera están abiertos al público, salvo las guardias que dejan en las oficialías de partes, lo que desde luego imposibilita el poder obtener una suspensión en esos días, ya que no será hasta el día lunes -o alguno posterior si es que la carga del trabajo es excesiva- en el que realmente se estaría acordando la admisión de dicha demanda, y por ende lo relativo a la suspensión provisional del acto reclamado; situación anterior que originaría que dicha sanción se pudiere consumir de un modo irreparable.

Siendo otra cuestión que pudiera de igual forma ocasionar el que la sanción en estudio se consumare de un modo irreparable, el hecho de que alguno de los Jueces de Distrito que conociere alguna demanda de garantías en contra de alguna de las clausuras ya enunciadas, considerare que en relación a dicho acto deba de observarse el principio de definitividad que en nuestro sistema de amparo opera, es decir, el que sea obligatorio acudir antes a los medios de defensa ordinarios que en contra de tal acto establezcan las leyes correspondientes; caso en el que desecharía tal demanda, y si bien es cierto el artículo 83, fracción I, de la Ley de Amparo, otorga la posibilidad de recurrir tal resolución a través de la revisión, en lo que se resolvería esta última indiscutiblemente transcurriría el plazo de la clausura, con la consecuente consumación de tal sanción, ya que no debemos olvidar que la tesis aislada que en relación al tema en este párrafo tratado transcribimos líneas atrás, es precisamente eso, un criterio aislado, mismo que en términos

de lo establecido, a contrario sensu, en el artículo 193 de la Ley última enunciada, no resulta a la fecha de elaboración del presente trabajo, obligatorio para los ya citados jueces. Situación que desde luego pudiere ser perjudicial para el particular afectado.

En otro orden ideas, otra cuestión que a nuestro parecer también confirma como correcta la hipótesis que se analiza, lo es la opinión de uno de los sub-administradores de la Administración Local Jurídica de Guadalajara, con sede en Guadalajara, en el Estado de Jalisco, quien al ser cuestionado sobre si daría entrada a un recurso de revocación que en contra de una de las clausuras que son objeto del presente trabajo, o si tuviere que responder una demanda que en alguna de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se presentare señalando como acto impugnado una de esas clausuras, ¿que haría? A lo que nos respondió lo siguiente.

Que para él, de la lectura y análisis de los artículos 117 y 11, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respectivamente, no se prevé la procedencia del recurso de revocación o del juicio de nulidad en contra de una de las clausuras en cuestión; opinión que para entenderla mejor creemos necesario transcribir los dispositivos de marras, los cuales a la letra dicen:

“Artículo 117 (Código Fiscal de la Federación).- El recurso de revocación procederá contra:

I.-Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

“Artículo 11 (Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa). El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los

juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa

Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la

resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.”

Ahora bien, el funcionario de referencia sustenta su dicho en el hecho de que ninguno de los ordenamientos recién transcritos, establecen de manera expresa y precisa que proceda el medio de defensa que en ellos se refiere, contra el acto consistente en la imposición de una sanción de clausura; a lo que nosotros le cuestionamos que a nuestro parecer los casos de procedencia referidos en el inciso d) y en la fracción IV de los numerales 117 y 11 de marras, respectivamente, pudieran hacer que fuere impugnable vía esos medios, una sanción de clausura, ya que creemos que la misma pudiere encuadrar en lo que se pudiere considerar como una resolución definitiva que causare un agravio en materia fiscal. A lo que el nos respondió, que desde su punto de vista una sanción de clausura, no causa un agravio en materia fiscal, ya que la misma no tiene como finalidad o efecto, la recaudación de alguna contribución, sino que es una sanción que se impone por el incumplimiento de las normas que imponen sí una obligación fiscal –el expedir comprobantes con todos sus requisitos por las operaciones que realicen-, pero que la clausura como tal no tiene esa naturaleza; quien concluyó que en el caso que nosotros le planteamos, él procedería a declarar como improcedente el recurso de revocación que él resolviera, o bien, en el otro caso, a solicitarle a la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el que sobreseyera el juicio en cuestión, al configurarse una de las causales de improcedencia del

mismo, mismas que podrían ser las previstas en las fracciones I y II, del artículo 202, del Código Tributario Federal.

Opinión anterior con la que no concordamos del todo, ya que desde nuestra perspectiva, en atención a lo previsto por el párrafo tercero del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra previene:

“Artículo 2º (Código Fiscal de la Federación).-

(Párrafo octavo) Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

De manera que, las sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas; luego entonces, si la clausura es una sanción, en atención al dispositivo en análisis, la misma es accesoria de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Así pues, si los artículos que señalan los casos de procedencia de los medios de defensa ya citados, establecen que los mismos proceden en contra de cualquier resolución definitiva que cause un agravio en materia fiscal, para nosotros un acto de clausura si debe ser materia del recurso o juicio ya citados.

Teniendo que nuestra opinión con respecto a que la clausura es una sanción fiscal, la comparte el tratadista *Augusto Fernández Sagardi*⁹⁴, ya que el sostiene que la misma es una sanción de ese

⁹⁴ Op.cit., pág. 254.

tipo; así como el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, quien en la siguiente tesis aislada de rubro **“CLAUSURA POR INFRACCIONES FISCALES. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO PREVÉ SU SUSPENSIÓN Y POR LO TANTO NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO DE NULIDAD ANTES DE OCURRIR AL AMPARO”**⁹⁵, dijo que: *“ello se explica atendiendo a que aun cuando la clausura preventiva emitida con fundamento en los artículos 83, fracción VII, en relación con el 84, fracción VI, ambos del código tributario federal, es una sanción de tipo fiscal.....”*.

Agregando que en relación al tema referido en los párrafos que anteceden, no encontramos ningún precedente, tesis aislada o criterio jurisprudencial, que tratare el mismo, de ahí que en un momento dado serán nuestros tribunales quienes en caso de algún día estudien algún caso como el que proponemos, quienes decidirán quien tiene la razón. Sin embargo, consideramos conveniente el externar la opinión del sub-administrador ya referido, dado que de ser cierta la misma, comprobaría que es cierta la hipótesis que estudiamos, para lo cual queremos referirnos a la tesis aislada que transcribimos a foja 62 de este trabajo, cuya voz es: **“AUDIENCIA, VIOLACION A LA GARANTIA DE.”**, y en la cual recordamos que el tribunal emisor sostiene que no existe violación a la garantía de audiencia, si la ley de la que emana el acto reclamado, prevé la interposición de recursos ordinarios en los que se da al quejoso la oportunidad de ser oído y aportar las pruebas en el procedimiento administrativo instaurado en su contra. De manera que, de ser cierta la opinión del funcionario referido, ello resultaría en que las normas en estudio transgreden la garantía de audiencia, al no otorgarle al contribuyente algún medio de defensa ordinario en contra del acto de clausura de que fuere objeto.

⁹⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: XII, Julio del 2000, pág. 751.

Sin embargo, aún sin tomar en cuenta el caso referido en las líneas que anteceden, es decir, aún en el caso de que si procediere el recurso de revocación o el juicio de nulidad en contra de una sanción de clausura, a pesar de ello concluimos que es verdadera la hipótesis central de este estudio, es decir, el que la sanción contenida en las fracciones IV y VI del Código Fiscal de la Federación en vigor para el año del 2007, transgrede la garantía de audiencia, ello en virtud de que dichos dispositivos permiten a la autoridad fiscal federal, el imponer tal castigo a algún contribuyente, sin que ésta tenga la oportunidad de ser oído y vencido previamente ante los tribunales previamente establecidos, según lo ordena el numeral 14 de nuestra Carta Magna; resaltando nuevamente el hecho de que a nuestro parecer ese es el espíritu de la garantía de marras, esto es, el que sea un tercero imparcial quien decida quien tiene la razón, si la autoridad fiscal al afirmar que el particular cometió la infracción en cuestión, o bien el contribuyente que afirmare que no la cometió.

Reiterando como lo hicimos en la parte introductoria del presente estudio, el que desde luego no estamos a favor de que los contribuyentes actúen en perjuicio del fisco federal, lo cual desde luego lo harían al no expedir comprobantes por los ingresos que reciban, con lo que los posibilitaría a declarar menores ingresos de los que efectivamente reciben, sin embargo no en todas las ocasiones los particulares actúan con ese afán como queda demostrado en los precedentes que a guisa de ejemplo referimos en el capítulo 3 anterior; lo cual creemos que confirma nuestra opinión de que si bien es cierto con la sanción en análisis se castiga a quienes realmente infringen dolosamente las normas que se pretenden salvaguardar, también es verdad de que en la forma que está redactada la disposición que se estudia, origina que de igual forma se sancione a alguien que tal vez no tuvo esa intención de perjuicio al fisco, ya que insistimos en que ha habido casos en los que a pesar de que si se expiden los comprobantes en cuestión, pero ello se hace cometiendo

algún error (expedirlos sin todos los requisitos fiscales o sin asentar alguno de los datos a que se refiere la fracción IX del artículo 83 del Código Tributario Federal), con lo que a nuestro parecer no queda clara esa intención de perjudicar; de lo que resulta que desde nuestra perspectiva no solo es transgresora de la garantía ya enunciada la sanción en análisis, sino que la misma resulta además injusta, ya que sanciona por igual sin importar si se tuvo o no la intención de perjudicar a las finanzas públicas.

CAPÍTULO 5

CONCLUSIONES Y PROPUESTA.-

SUMARIO

5.1.- La hipótesis en estudio es verdadera. **5.2.-** Es necesaria una reforma a las fracciones IV y VI del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación. **5.2.1.-** Propuesta. **5.3.-** Implicaciones que trae aparejado el hecho de que las normas en estudio no se modifiquen. **5.4.-** Conclusiones finales.

5.1.- La hipótesis en estudio es verdadera.

“Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular⁹⁶.”

Sin embargo, y no obstante de coincidir totalmente con la apreciación referida en el párrafo inmediato anterior, también es verdad que los actos de autoridad se ven limitados a través de las garantías individuales que se encuentran contenidas en nuestra Constitución Política.

De manera que -y a pesar de insistir en que es una realidad el que en el ámbito administrativo federal, toda obligación debe traer aparejada una sanción para en caso de incumplimiento-, eso no impide el que la primera conclusión a que lleguemos luego de la terminación del presente, con los

⁹⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 25ª Edición, México, 1991, pág. 327.

hechos y cuestiones en el mismo analizadas, es que es cierta la hipótesis del tema en estudio; es decir, que la sanción contenida en las fracciones IV y VI del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año del 2007, es violatoria de la garantía constitucional de audiencia, ello al no permitir el acceso a los particulares a las cortes, con antelación a la imposición de la sanción que nos ocupa.

Insistiendo que dicha garantía salvaguarda el derecho de que los particulares gocen de audiencia ante los tribunales, EN ADICIÓN A LA QUE YA DIJO NUESTRA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SE DEBE TENER ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS; de ahí que aunque ya se permita en la actualidad tener audiencia ante la autoridad fiscalizadora, ello no impide que las normas en análisis sigan adoleciendo del referido vicio de inconstitucionalidad.

Siendo cierto que pudiere parecer extraño y hasta para algunos excesivo, el hecho de que el particular goce de lo que pudiere llamarse una doble garantía de audiencia –ante la autoridad administrativa y ante los tribunales-, sin embargo eso no debe ser impedimento para que se le al particular hasta la última oportunidad de poder gozar de una defensa ante lo que el pudiere considerar como un acto improcedente, lo cual si bien es cierto retardaría en algunos casos la aplicación de la ley para los verdaderamente infractores, también es verdad que tal oportunidad de defensa, impediría la aplicación arbitraria de la sanción de multas por parte de las autoridades fiscales federales, así como el que se sancione a algún contribuyente inocente. Recordando aquella frase contenida en la tesis que referimos en el apartado 2.3.4 del capítulo 2º del presente, de voz: “**AUDIENCIA, GARANTÍA DE**”, que podemos parafrasearla diciendo que si bien nuestra

propuesta pudiere entorpecer el actuar de las autoridades fiscales administrativas, ESE ES EL PRECIO DE LA DEMOCRACIA.

5.2.- Es necesaria una reforma a las fracciones IV y VI del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación.

“El símbolo del derecho y de la justicia no es una estatua fría y dura de mármol, es un organismo vivo, constantemente creciendo y cambiando de forma: y los juristas debemos ayudar a formarlo y a dirigir su crecimiento”⁹⁷.”

Como ya lo expusimos en el capítulo antecesor del presente, la sanción relativa a la posibilidad de la clausura de la negociación de un contribuyente, contenida en las fracciones IV y VI del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación, atenta en contra de la garantía de audiencia a que se refiere el artículo 14 Constitucional, ello al permitir a la autoridad fiscal federal, el poder imponer la misma antes de que tal particular tenga acceso a los tribunales previamente establecidos para defender su caso.

Problemática anterior que a nuestro parecer quedaría resuelta, si se realiza una reforma a los dispositivos en cuestión, no solicitando que se suprima la sanción de referencia, sino en el sentido de que para que la misma pueda imponerse, la resolución que contenga la determinación de la autoridad de que el particular cometió la infracción en comento, quede firme, es decir, que se

⁹⁷ GULBENKIAN, Aulo Gelio. Prólogo a la primera edición de *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*; autor: GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, editorial Porrúa, 13ª Edición, México, 1990, pág. X.

permita el acceso previo a los tribunales en respeto de la garantía de audiencia, para que una vez que éstos -terceros imparciales- decidan sobre si efectivamente el contribuyente cometió la infracción de marras, se de paso a la imposición de la sanción en estudio.

5.2.1.- Propuesta.

“Todo cliente que se presenta ante un abogado tiene pretensiones, pero desconoce si están o no fundadas en Derecho; le corresponde al abogado aplicar la praxiología jurídica.”⁹⁸”

Expuesto lo anterior, nuestra propuesta va en el sentido de que se reformen los dispositivos en análisis, para que los mismos quedaren de la siguiente manera:

Código Fiscal de la Federación:

Artículo 84.- *A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:*

.....

IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de

⁹⁸ VALDIVIA VÁZQUEZ, Roberto. *Praxiología Jurídica*, Editorial Trillas, 2ª edición, México, 2001, pág. 17.

\$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, una vez que la resolución donde se imponga la misma quede firme hasta su última instancia; y solo para el caso de que se declaren infundados por ser notoriamente improcedentes los argumentos en que el particular funde su acción, lo que evidenciaría que los medios de defensa se interpusieron con la única finalidad de dilatar la imposición de dicha sanción de clausura, la multa y plazo de clausura previamente impuestos, se aumentarán al doble de su importe y plazo iniciales. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

.....

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, una vez que la resolución donde se imponga la misma quede firme hasta su última instancia; y solo para el caso de que se declaren infundados por ser notoriamente improcedentes los argumentos en que el particular funde su acción, lo que evidenciaría que los medios de defensa se interpusieron con la

única finalidad de dilatar la imposición de dicha sanción de clausura, el plazo de clausura previamente impuesto, se aumentará al doble del inicial. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

Nota: Lo resaltado es la propuesta de adición.

Así pues, de realizarse la modificación que proponemos, se corregiría el vicio de inconstitucionalidad a que tantas veces nos hemos referido, ya que de esa forma se aseguraría que la sanción en cuestión, solo se impondría una vez que se haya respetado el derecho constitucional a ser oído y vencido, previo a la realización de un acto de molestia por parte de las autoridades.

Recalcando que si bien es cierto, con nuestra propuesta más de algún contribuyente falto de ética, por solamente el retardar la imposición de la sanción en estudio, podría pensar en interponer los medios de defensa que las leyes le otorgan, tal situación para nosotros también quedaría solucionada con la segunda parte que proponemos sea adicionada a las normas en análisis, es decir, con la posibilidad de que en el caso de que se declaren infundados por ser notoriamente improcedentes los argumentos en que el particular funde su acción -lo que evidenciaría que los medios de defensa se interpusieron con la única finalidad de dilatar la imposición de dicha sanción de clausura-, la multa y plazo de clausura previamente impuestos, se aumentarían al doble de su importe y plazo iniciales.

Anterior posible incremento de sanción, que opinamos originaría que los contribuyentes realmente transgresores de las normas a cuyo incumplimiento se condiciona la imposición de la

sanción que nos atañe, lo pensarían dos veces, antes de acudir a algún medio de defensa, con la única finalidad de retardar la imposición de dicha sanción, ya que de ser así, correrían el riesgo de que se dupliquen la multa y el plazo de clausura que inicialmente le corresponderían.

De manera que, a nuestro parecer la propuesta que realizamos lograría ese equilibrio que pensamos debe existir, entre el respeto a la garantía individual de audiencia de que gozan los contribuyentes, así como el tratar de salvaguardar el derecho de sanción de que están investidas las autoridades para castigar a los infractores, para con ello tratar de lograr el que solamente los particulares que de manera no dolosa, en un momento dado pudieron haber incumplido con las obligaciones que las fracciones VII y IX del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación⁹⁹, en materia de expedición de comprobantes fiscales le imponen, puedan hacer uso de los medios de defensa que para hacer respetar sus derechos existen.

5.3.- Implicaciones que trae aparejado el hecho de que las normas en estudio no se modifiquen.

Para nosotros, el hecho de que las disposiciones objeto de estudio no se reformen, es decir, que se mantengan de la misma manera en que se encuentran a la fecha de elaboración del presente, tienen y pudieren tener una gran repercusión para con los particulares, ya que -como lo mencionamos con anterioridad-, las mismas pueden prestarse para que los visitantes cometan una serie de atropellos, ya que a sabiendas de que difícilmente un contribuyente logrará dejar sin efectos una determinación de ellos, en el sentido de que el mismo cometió la infracción cuya reincidencia daría lugar a la clausura de su negocio, según ya explicamos, eso, según nos hemos

⁹⁹ *Ibidem.*

enterado, ha propiciado que tales visitantes traten de extorsionar a los contribuyentes para que, a cambio de una cantidad de dinero, no se les imponga la sanción de clausura, lo cual desde luego no podemos aceptarlo en el estado de derecho en el que vivimos.

Además, decimos que de no realizarse la reforma que proponemos, ello pudiere tener graves repercusiones para los comercios incluso de orden económico, y no solo por la cantidad de dinero que dejará de ingresar por esos días que dure la clausura, sino que también puede afectar gravemente la imagen de ese negocio frente a sus clientes y proveedores, ya que ellos difícilmente pensarán o entenderán que un momento dado esa clausura pudiese ser inconstitucional, sino que desgraciadamente los seres humanos siempre pensamos primero lo peor, es decir, cosas como: en que negocios turbios estarán metidos estos que hasta ya los clausuraron; o, si están clausurados, puede que estén atravesando por problemas económicos y por ende no sean muy solventes; o tantas otras situaciones.

Así pues, no es del todo irreal el pensar que la imposición de una sanción de clausura, pudiere terminar con el buen nombre y prestigio de una negociación, y por ende, el que la misma pudiere enfrentar un retroceso en cuanto a su desarrollo económico, lo cual inclusive puede llegar a afectar a los empleados de la misma, esto es, pudiere llegarse al extremo de tener que recortar personal, o bien, el no poder seguir creciendo como empresa, lo cual le impediría el poder crear nuevas plazas de trabajo.

Incluso tenemos que considerar que, dada la globalización en que vivimos en nuestros días, cada día se buscan más formas para atraer inversión extranjera; así que el hecho de permitir que a cualquier contribuyente se le pueda clausurar su negocio sin haber tenido la oportunidad de ser oído y vencido ante los Tribunales, pudiera ser una cuestión que ahuyente a algún inversionista

extranjero de México, o bien, lo haga pensarlo dos veces antes de traer su dinero al país. Teniendo que al respecto el Doctor en Ciencias Jurídicas, Luis Miguel Díaz González Rubio¹⁰⁰, dice:

“Las inversiones extranjeras nunca antes habían tenido tanta importancia. El tema representa por sí mismo dos grandes retos del mundo contemporáneo: la convivencia de las naciones en la interdependencia y su competencia para atraer recursos para elevar el nivel de vida de sus poblaciones”.

Luego entonces, desde nuestra perspectiva la reforma que proponemos es necesaria no solo para corregir el vicio de inconstitucionalidad de que adolece la norma analizada, sino también para impedir la práctica de los actos de extorsión que ya referimos, así como el que se frene el desarrollo económico de las negociaciones por situaciones que nada tienen que ver tópicos de esa índole.

5.4.- Conclusiones finales.

“Un nuevo escenario despunta para el ejercicio de la abogacía, en donde la autoformación, que supone la tarea de investigación, pasa a jugar un papel fundamental¹⁰¹.”

Queremos concluir el presente trabajo con la insistente idea de que, nuestra propuesta no va encaminada a proteger a los contribuyentes que con todo dolo incumplen sus obligaciones de tener que expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen con la evidente intención de

¹⁰⁰ DÍAZ GONZALEZ RUBIO, Luis Miguel. *Globalización de las Inversiones Extranjeras*, Editorial Themis, 1ª edición, México, 1989, pág. XI.

¹⁰¹ WITKER, Jorge. *La Investigación Jurídica*, Editorial Mc Graw Hill, 1ª edición, México, 1995, pág. XI.

evadir el pago de impuestos al declarar menores ingresos, sino más bien el salvaguardar los derechos de los particulares cumplidos, quienes a pesar de que –como humanos que son-, pudieren cometer algún error al respecto, se impida el que se les castigue con una sanción de clausura, sin antes darles la oportunidad de ser oídos y vencidos en un juicio; además de que, con la reforma que proponemos, en nada impide que se sancione a quienes realmente sean culpables, y si por el contrario, se evita que en un momento dado se castigue a algún individuo que no haya cometido la infracción en cuestión.

Máxime de que en lo que proponemos, no nos hemos olvidado de salvaguardar también la facultad sancionadora de la autoridad fiscal, ya que recordemos que también promovemos el que, en caso de que se declaren infundados por ser notoriamente improcedentes los argumentos en que el particular fundare su acción, lo que insistimos evidenciaría que los medios de defensa se interpusieron con la única finalidad de dilatar la imposición de dicha sanción de clausura, la multa y plazo de clausura previamente impuestos, se aumentarían al doble de su importe y plazo iniciales; lo que a nuestro parecer conllevaría el que solo el particular que realmente pensare que tiene argumentos jurídicos para defender su caso, haría uso de su derecho de defensa.

Además de que pensamos que el hecho de concretar nuestra recomendación, se estarían beneficiando al universo de contribuyentes y no solo a aquellos que tengan los medios para sufragar los honorarios de algún abogado -como sería necesario para tratar de impedir vía amparo el que tuviere eficacia la imposición de una sanción de clausura por la autoridad fiscal federal, de acuerdo a las leyes vigentes-, lo que a nuestro parecer originaría el que cada vez viviéramos más en un México mejor; es decir, en un país en el que se respeten las garantías individuales de que goza todo individuo.

Pudiendo servirnos de ejemplo al respecto, la referencia que nos realiza el Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo¹⁰², en el sentido de que:

“En un reciente libro sobre el Tribunal Supremo, el juez señor Jackson nos dice que en la Gran Bretaña “respetar las libertades civiles es una buena política, y es mala, en cambio, atropellar los derechos de los individuos o de las minorías”.”

Queriendo también acotar las palabras del Magistrado de Circuito Jean Claude Tron Petit¹⁰³, quien afirma que:

“La justicia a nivel mundial está en crisis, consecuencia de la desintegración axiológica del hombre y de la exacerbación de su tendencia autodestructiva, homo lupus homine, como dijera Hobbes. Es así como se va deshumanizando y pierde sensibilidad el hombre por los problemas de los otros hombres, el prójimo cada día está, menos próximo.”

Así que, si queremos propiciar el que en nuestro país exista la justicia, deberían tomarse muy en serio las ideas que son plasmadas en éste trabajo, ya que quedó plenamente demostrado lo verdadera que resultó ser la hipótesis del presente estudio, y de que la forma de corregir dicha inconstitucionalidad, lo es el modificando los textos legales en análisis en la forma que proponemos, para con ello -utilizando palabras de Ulpiano¹⁰⁴-, se perfeccione *“la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno su derecho”*; o lo que es lo mismo, el que se castigue a los contribuyentes que efectivamente cometan la infracción con la que se sanciona a través de la

¹⁰² *Introducción al Amparo Mexicano*, Noriega Editores, 2ª Edición, México, 1999, pág. 13.

¹⁰³ *Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo*, Editorial Themis, 4ª edición, México, 2003, pág. XXIII.

¹⁰⁴ *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero1/conflicto.html.

clausura, pero que se de oportunidad a los particulares, quienes muchas de las veces no son transgresores de las normas en cuestión, de poder tener audiencia ante los tribunales previamente establecidos, para que sean éstos -terceros imparciales y peritos en la materia-, quienes determinen si efectivamente hubo o no comisión de infracción.

Siendo ilustrativo con relación a la idea última referida, lo que al respecto opina el tratadista Español *Eduardo García de Enterría*¹⁰⁵, quien dice:

“No hay derecho sin juez. El juez es una pieza absolutamente esencial en toda la organización del derecho y esto no es excepción en el derecho público cuando se trata de la observancia del derecho por la administración. El juez “es la boca que pronuncia las palabras de la ley”, no en el sentido en que Montesquieu pensó, esto es, como limitado en su función a una función particularizadora, meramente automática, del texto literal de las leyes formales, sino en el más tradicional iurisdictio de decir el derecho, cuando las partes de cualquier relación regida por éste, discrepen sobre el alcance de su vinculación efectiva”.

La posición del juez ante la administración como sujeto, en cuanto ésta está “sometida plenamente a la ley y al derecho”, es, inicialmente al menos, la misma que ante cualquier otro sujeto, y por las mismas razones: porque la administración no es “señor del derecho”, no está al margen del derecho, no está vinculado a una parte sí y a otra no, porque su vinculación sea menor o más débil que respecto de

¹⁰⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Civitas Ediciones, S.L., 5ª Edición, Madrid, España, 2000, págs. 128 y 129.

los demás sujetos, o porque para ella el derecho sea sólo un buen consejo, que sea libre de cumplir o no; en concreto, pues, porque la administración, como los demás poderes públicos, está sometida plenamente a la "Constitución."

Y es que efectivamente -coincidiendo totalmente con la anterior opinión-, el juez es una pieza imprescindible en la organización del derecho, ya que él es el experto en la materia, es quien se encuentra capacitado para decidir cual de las partes en controversia tiene la razón; de ahí que desde luego su participación sea necesaria para la impartición de justicia. Además de que es verdad de que la administración pública no tiene porqué quedar al margen del derecho, ya que sin importar que la misma sea la encargada de salvaguardar los intereses de la comunidad, su actuación no puede incumplir con lo que se establece en la Constitución.

Razones anteriores por las que no puede existir ningún motivo que justifique el que la autoridad fiscal federal pueda imponer una sanción tan grave como lo es la clausura, sin que previamente se le de oportunidad al particular de exponer su caso ante los tribunales previamente establecidos, como lo ordena el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Haciendo ver por otra parte el que deberíamos tomar como ejemplo el caso de España, ya que en dicho país está elevado a rango Constitucional el que en materia penal se aplique el principio de presunción de inocencia del inculpado, y además el Tribunal Constitucional ha determinado que dicho derecho es extensible a la materia sancionadora administrativa, según lo afirman el ya citado autor *Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández Tomás*, quienes manifiestan¹⁰⁶:

¹⁰⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Civitas Ediciones, S.L., 4ª Edición, Madrid, España, 1997, págs. 179 y 180.

“Derecho a la presunción de inocencia.- Este derecho está sustantivado en el artículo 24.2 de la Constitución, referido en su redacción al proceso, pero cuya significación general, como base del sistema general de la libertad, lo hace necesariamente extensible a la materia sancionadora administrativa.

Hoy no hay sobre esta extensión de tan especial derecho fundamental la menor duda. El Tribunal Constitucional así lo ha declarado de manera constante: “El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntivamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos” (s. 8 marzo 1985).

El artículo 137.1 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo proclama hoy sin ambages.

Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa, mientras no se demuestre lo contrario.”

Así pues, si bien es cierto en nuestro sistema legal penal no existe la presunción de inocencia de los inculpados y en el ámbito fiscal federal solo se da de manera excepcional -cuando el particular niega lisa y llanamente los hechos en que la autoridad funda su actuar¹⁰⁷-, creemos que en nuestro país por lo menos debe darse oportunidad a los particulares para que puedan exponer sus

¹⁰⁷ Ver artículo 68 del Código Fiscal de la Federación vigente.

argumentos de defensa ante un tribunal, previo a la imposición de la sanción objeto del presente estudio, ello dada las repercusiones que la misma tiene según lo expusimos con anterioridad, y de que bajo ninguna circunstancia se debe permitir el que se pueda violentar la garantía de audiencia de que gozamos todos los habitantes de nuestra nación.

Máxime de que -como lo referimos en la parte introductoria de este trabajo- en atención a la fórmula de Radbruch, "el Derecho extremadamente injusto no es Derecho"; así que bajo ninguna perspectiva debe admitirse la subsistencia de las normas que fueron objeto de estudio en el presente, dado que las mismas además de ser inconstitucionales -como ya lo dejamos plenamente probado-, resultan ser injustas, ello al no dar al particular posibilidad alguna de acceso a los medios de defensa, con antelación a la imposición de la pena de clausura de marras. Motivos por lo que es imperativo el realizar la reforma por nosotros propuesta.

Por último quiero acotar el que si deseamos ver cristalizados nuestros anhelos de preservar el orden jurídico y legar a las futuras generaciones un verdadero estado de derecho que permita una pacífica coexistencia, es menester evitar en lo posible, la promulgación o vigencia de disposiciones jurídicas que atenten en contra de las garantías individuales, que no son sino manifestaciones reconocidas por nuestra Constitución Política, de sagrados derechos humanos.

Bibliografía.

Breviario Fiscal con correlaciones. Editorial Themis, 29ª Edición, México, 2004.

Breviario Fiscal con correlaciones. Editorial Themis, 33ª Edición, México, Diciembre de 2006.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las garantías individuales*, Editorial Porrúa, México, 1998.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. "Las visitas domiciliarias para 2007": artículo publicado en la revista "Prontuario de Actualización Fiscal", mes de Enero de 2007, Editorial Gasca Sicco, México.

CASTRO, Juventino V. *Garantías y Amparo*. Editorial Porrúa, 13ª Edición, México, 2004.

CARBONELL, Miguel. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Editorial Porrúa, 148ª Edición, México, 2004.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 1991.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 1995.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 1996.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 2000.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 2005.

Código Fiscal de la Federación correlacionado, Editorial Themis, 13ª Edición, México, 2006.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada. Editorial Porrúa, 15ª Edición, México, 2000.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial SISTA, 18ª Edición, México, 2003.

DE PINA Rafael y DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, 28ª Edición, México, 2000.

DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. *Práctica Forense de Amparo*, Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 5ª Edición, México, 2005.

DÍAZ GONZALEZ RUBIO, Luis Miguel. *Globalización de las Inversiones Extranjeras*, Editorial Themis, 1ª edición, México, 1989.

DIEZ QUINTANA, Juan Antonio. *181 Preguntas y Respuestas Sobre el Juicio de Amparo*, Editorial Pac, 1ª edición, México, 2002.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa-U.N.A.M., 1ª Edición, México, 2002.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación*, Editorial Gasca Sicco, 1ª Edición, México, 2004.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 45ª Edición, México, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Civitas Ediciones, S.L., 5ª Edición, Madrid, España, 2000.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo II*. Civitas Ediciones, S.L., 4ª Edición, Madrid, España, 1997.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, sin edición, México, 1990.

GUDIÑO PELAYO, José de Jesús. *Introducción al Amparo Mexicano*, Noriega Editores, 2ª Edición, México, 1999.

GUTIÉRREZ ESPINOZA, Agustín. *Las Resoluciones Particulares en Materia Fiscal*, Editorial Themis, 1ª Edición, México, 1997.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y Concordada*, Editorial Porrúa, 15ª Edición, México, 2000.

IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. *Garantías Individuales*, Editorial Oxford, 1ª Edición, México, 2005.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, www.diputados.gob.mx.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, www.diputados.gob.mx.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, www.diputados.gob.mx.

Los Principios de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Tributarios, Editorial Tegra, 1ª Edición, México, 2003.

Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo, Editorial Themis, 4ª edición, México, 2003.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, sin edición, México, 1991.

MONTIEL Y DUARTE, Isidro. *Estudio sobre garantías individuales*. Editorial Porrúa, Reimpresión sin número, México, 1991.

PADILLA, José R. *Sinopsis de Amparo*, Editorial Cárdenas, 11ª Edición, México, 1977.

PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo. *Representación, Poder y Mandato*, Editorial Porrúa, 7ª edición, México.

QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YÁÑEZ Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, 4ª Edición, México, 1999.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista Telemática de Filosofía del Derecho,
www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero1/conflicto.html.

SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Francisco y SÁNCHEZ CANTÚ, Yolanda, *Formulario Fiscal y Jurisprudencia*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 2ª edición, México, 2000.

Semanario Judicial de la Federación.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Apéndice 1917-1985*.

TRON PETIT, Jean Claude. *Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo*, Editorial Themis, 4ª edición, México, 2003.

VALDIVIA VÁZQUEZ, Roberto. *Praxiología Jurídica*, Editorial Trillas, 2ª edición, México, 2001.

VERGARA TEJEDA, José Moisés. *El Juicio de Amparo en Materia Fiscal*, Angel Editor, 1ª Edición, México, 2005.

VIGO, Rodolfo Luis. *De la ley al derecho*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México, 2003.

VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación jurídica*, Editorial Rubinzal-Culzoni, 1ª Edición, Argentina, 1999.

WITKER, Jorge. *La Investigación Jurídica*, Editorial Mc Graw Hill, 1ª edición, México, 1995.

