

La Clausura Fiscal como sanción inconstitucional

The Fiscal Closure as unconstitutional sanction

Mario Jesús Aguilar Camacho*, Rafael Espinosa Mosqueda**,
José Enrique Luna Correa***

Resumen

Más allá de la aplicación de una sanción por el incumplimiento de obligaciones tributarias, la clausura fiscal, cual espada de Damocles, se yergue como un instrumento del “terrorismo fiscal” por parte de las autoridades de nuestro país.

Aquí se presenta un análisis sobre la naturaleza, elementos y la aplicación, a todas luces violatoria de derechos fundamentales, de esta figura contemplada en el Código Fiscal de la Federación, así como el impacto económico en el patrimonio de los contribuyentes. Además de proponer la derogación de dicha figura, también se pone a consideración un probado y eficiente medio de defensa para el contribuyente.

Palabras clave: Clausura fiscal, derechos fundamentales, sanción.

Abstract

Beyond applying a sanction for non-compliance of tax obligations, the fiscal closure, as the sword of Damocles, stands as an instrument of “fiscal terrorism” by authorities of our country.

Here is presented an analysis about its nature, elements and application, being by all

meanings a violation of fundamental rights, of such figure referred in the Fiscal Code of the Federation, as well as the economic impact in the patrimony of taxpayers. In addition to propose the repeal of that figure, also is put for consideration a proven and efficient means of defense for the taxpayer.

Keywords: Fiscal closure, fundamental rights, sanction.

1. Introducción

Una ingente paradoja se presenta entre el clamor social de creación y apertura de empresas y fuentes de empleo, frente a la norma tributaria, específicamente el Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando dispone a la clausura fiscal de negociaciones y empresas como una *sanción preventiva*.

El anterior aserto, además de que pone en evidencia una incongruencia social y económica, aparece como una patente falta de técnica legislativa en el CFF, a la vez que ostensiblemente inconstitucional, ya que viola el principio del debido proceso, la garantía de audiencia, además de otros derechos fundamentales.

En la confección legislativa, de entrada se puede afirmar que con este doble e irregular

* Mario Jesús Aguilar Camacho

Doctor en Derecho, con Especialidad en Derecho Constitucional, Fiscal y Administrativo. Director del Departamento de Estudios Culturales, Demográficos y Políticos de la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: macamach57@gmail.com

* Rafael Espinosa Mosqueda

Doctor en Administración con Especialización en Finanzas. Profesor Investigador en la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: asesorneg@yahoo.com.mx

*** José Enrique Luna Correa

Doctor en Administración, con Especialidad en Capital Humano. Director del Departamento de Finanzas y Administración en la Universidad de Guanajuato, Campus Celaya-Salvatierra. E-mail: enrique_luncor@hotmail.com

Artículo recibido: 1 de febrero 2014

Artículo aceptado: 5 de marzo 2014

tratamiento, *sanción preventiva*, dicha figura jurídica aparece con un origen incoherente, que ha sido y es sobradamente cuestionado por su naturaleza -como sanción y como medida preventiva-. Con su imposición se violenta la lógica jurídica en el sentido de que toda sanción es una consecuencia jurídica, pero jamás se aplica esta última como una prevención, sino como un efecto. Las sanciones y las medidas preventivas, aunque comparten una misma raíz -ambas son instrumentos coactivos-, por lo demás, difieren entre sí en sus elementos, formalidades, requisitos y finalidades particulares.

En términos generales, se debe decir que, como sanción, la clausura administrativa —a la cual, como especie, pertenece o debería pertenecer la clausura fiscal- aparece regulada por varias leyes administrativas; de igual manera, en varios casos se le trata como una medida preventiva; lo mismo, se le considera en su aplicación como medida de seguridad; aunque también es atribuida como un acto derivado de la facultad administrativa de “policía”. Ninguna de estas consideraciones opera para el caso que nos ocupa en este estudio, pero ese tema será tratado en otra ocasión.

La facultad de la autoridad para llevar a cabo estas visitas domiciliarias se encuentra asentada en la fracción V del artículo 42 CFF. Además, dicho ordenamiento previene, en la fracción VI del artículo 49, que si con motivo de la visita domiciliaria, las autoridades detectan incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a formular la resolución correspondiente.

Es relevante señalar que el artículo 83 CFF, indica que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:

VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet

de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

IX. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.

Por su parte, el Artículo 84 CFF, indica que quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se le impondrán sanciones, específicamente la multa. Ahora bien, para el caso de reincidencia se contempla para estos ilícitos la aplicación de la sanción de “*clausura preventiva*”. Y este es el tema a desarrollar.

Antes de continuar, es conveniente precisar que las autoridades hacendarias federales practican visitas domiciliarias en forma permanente para revisar que el contribuyente cumpla con la obligación de expedir comprobantes fiscales en sus establecimientos abiertos al público en general.

Se aclara que en esta obra se considera únicamente el análisis de las conductas tipificadas como infracciones que vienen contempladas en el artículo 84 CFF. No se han tomado algunos otros casos de aplicación de la clausura fiscal -por ejemplo el artículo 86-E del CFF; de igual manera, la Ley Aduanera tiene prevista la imposición de la clausura fiscal en varias disposiciones, artículos 187, en sus fracciones XIII y XIV, y 121-, pues se considera que este asunto es de sobra ilustrativo, ya que es el caso más recurrente en la práctica, y el más obvio para demostrar la inconstitucionalidad de la aplicación de dicha *sanción preventiva*.

Todo lo hasta aquí vertido parecería vano si no se muestran soportes jurídicos; en este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, mediante tesis aislada, y basta lanzar un vistazo a su encabezado:

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 subrayado es nuestro], (SCJN, 07 de 2001).

Este ordenamiento considera que la facultad de las autoridades para clausurar establecimientos, transgrede la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), mismo que establece:

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.

La tesis de doctrina jurisprudencial citada, sustenta que: 1. El ordenamiento que establece la clausura fiscal como sanción no prevé la posibilidad de que el visitado controvierta y desvirtúe las irregularidades plasmadas en el acta de visita –salvo en el mismo momento del levantamiento del acta de infracción, el cual es inmediatamente continuado con la ejecución de la sanción- que sirve de sustento para la imposición de la indicada acción punitiva, cuya determinación, alcance y aplicación queda al arbitrio de la autoridad visitadora. 2. No se otorga al contribuyente la oportunidad de probar y alegar lo que a su derecho convenga, apegándose al debido proceso; es decir que se le permita aportar pruebas a su favor y exponer argumentos y razones que nieguen la validez

de los de la acusación, antes del cierre de la negociación que hace la autoridad visitadora.

Del texto en comento se deriva que la irregularidad constitucional y de legalidad que surgen, consiste en que el agente que personifica el acto de autoridad, la persona o personas que elaboran el dictamen de infracciones que originan la aplicación de la clausura, es o son las mismas que juzgan la gravedad de la conducta infractora y aplican la sanción, en un mismo acto.

Antes de continuar es menester comentar que la aplicación de la clausura fiscal como sanción no implica conductas que originen una infracción de índole gubernativa o de policía, para que se imponga *in situ*, como sería la aplicación de la multa, el arresto o el trabajo a favor de la comunidad, previstas para los casos en que exista un riesgo debido a causas de seguridad, salubridad y moralidad sociales o públicas, previstas de acuerdo a la interpretación jurisprudencial en el artículo 21 (CPEUM).

De igual forma constriñe decir que la imposición de la clausura fiscal como sanción sólo procede en los casos de reincidencia; se aplica la sanción sobre acto consumado, ya que exclusivamente se brinda la oportunidad de desvirtuar lo señalado y sancionado por los agentes visitadores, ante ellos mismos. Por eso mismo se puede afirmar que la autoridad visitadora, al resolver y aplicar la clausura fiscal, se convierte en juez, parte y ejecutora de la sanción.

No se puede soslayar el hecho de que la clausura fiscal establecida en el artículo 84 CFF, por su propia naturaleza, es una manifestación de la potestad sancionadora del Estado y por lo mismo queda circunscrita dentro del orden penal constitucional. Añádase a lo anterior, que en su aplicación, al no atender ni seguir las directrices y límites jurídicos orientadores del sistema normativo, y no apegarse a los principios del Derecho Administrativo Sancionador, ni a los principios del Derecho Penal, requisitos que señala la

doctrina jurisprudencial para su tratamiento e imposición, se le considera como un acto legislativo que violenta la Constitución, pues compele derechos fundamentales.

Aquí conviene detenerse, pues la cuestión se agrava con la reforma al CFF, con el tratamiento a los pequeños contribuyentes – quienes por sus condiciones específicas se supone que debieran tener un tratamiento especial-, cuando en el artículo 84 CFF se les señala distintos márgenes mínimos y máximos de aplicación de sanción pecuniaria (monto de multa en el inciso A) DE \$12,070.00 A \$69,000.00 para cualquier contribuyente, y B) DE \$1,210.00 A \$2,410.00, para el pequeño contribuyente); pero se les asigna idéntico margen de penalidad en cuanto a los días de clausura, de tres a quince días, igual que al resto de los contribuyentes infractores. Es decir, al pequeño contribuyente, quien generalmente “vive al día”, se le puede clausurar su establecimiento en los mismos términos que a cualquier contribuyente, privándolo de su única fuente de recursos, con todas las consecuencias inherentes e imaginables, lo que evidencia un tratamiento a simple vista inequitativo y violatorio de sus derechos fundamentales.

Los resultados del último Censo Económico del Instituto nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2009), indican que de cada 100 empresas mexicanas 96 son micro y contribuyen con el 40.6% del empleo, aportando el 15% del PIB.

Análogamente, la clausura como acto coactivo del Estado constituye un acto privativo, ya que produce como efecto la disminución o menoscabo del derecho de posesión que el contribuyente ejerce sobre su local, establecimiento o lugar clausurado. Por lo tanto, la clausura como sanción violenta el derecho humano de la libertad de trabajo, industria o comercio que desarrolla el afectado dentro de este sitio.

Acto final, se asegura que la imposición de la clausura fiscal atiende a fines prácticos de ejemplaridad. Esto es un argumento

sobradamente incongruente, pues la clausura fiscal, con el cierre de establecimientos, viene acompañada de una disminución en la recaudación de la Administración Pública en su tarea tributaria.

El sellar y segar fuentes de trabajo, así sea de manera temporal, deprime el mercado laboral y frena la estabilidad, lo cual atenta contra la estrategia prioritaria de abatir el desempleo y fomentar el crecimiento económico del país.

2. Potestad sancionadora administrativa del Estado

Atendiendo a su propia esencia, la sanción es considerada como un concepto jurídico de gran relieve, pero de perfil secundario y contingente; en este contexto se aclara, la sanción es un concepto jurídico no esencial, no necesario, y sí evitable.

Es prudente advertir que tal perspectiva de la sanción deriva del análisis del vínculo jurídico, en el cual se puede o no presentar el cumplimiento de las obligaciones, contenido de la norma, o sea la conducta ilícita, para que se produzcan las consecuencias jurídicas; y vale decir que una de tales consecuencias jurídicas puede ser la sanción.

Ahora bien y desde un enfoque de sentido amplio, un clásico del Derecho administrativo, Suay, (1989), considera como sanción administrativa a toda aquella retribución negativa dispuesta por el ordenamiento jurídico como consecuencia de la realización de una conducta ilícita considerada como una infracción administrativa

Esta línea de argumentación puede ampliarse con lo que señala Bermúdez, (1989), quien dice que cualquier otro perjuicio o situación desfavorable impuesta a un administrado que no venga expresamente señalado como sanción por el ordenamiento jurídico y atribuido como consecuencia a la comisión de una infracción, se convierte en un acto coactivo, pero no en una sanción propiamente dicha; pues, sin infracción no puede existir, o no procederá, sanción administrativa en términos estrictos.

Detengámonos para observar que las sanciones pueden ser de muy diverso tipo. De acuerdo a su vínculo personal, la sanción administrativa se clasifica en: Disciplinaria o interna, y 2. Correctiva o externa. Hablando del tópico de la sanción correctiva externa, esta se segmenta en:

1. Las sanciones provenientes de leyes administrativas, propiamente dichas; y
2. Las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía.

Las sanciones provenientes de leyes administrativas en el ámbito federal, referidas a normas de contenido punitivo, se pueden catalogar en:

1. Sanciones contenidas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; y
2. Sanciones administrativas incluidas en otras leyes diferentes a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

En el caso de la clausura fiscal, esta figura jurídica queda fuera de las denominadas Sanciones contenidas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), pues las excluye literalmente hablando: "Artículo 1...Este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal...Para los efectos de esta Ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas."

3. El poder sancionador fiscal

Un calificativo comúnmente aceptado es el que indica García, (1994), en el sentido de que la potestad punitiva fiscal es un complemento necesario de la potestad punitiva estatal, tendiente al seguimiento de la precepción del tributo.

No debe perderse de vista que la poder sancionador del Estado en el ámbito fiscal se manifiesta con varias finalidades, uno de ellos es evitar prácticas evasoras; o bien, con una intención intimidatoria para aquellos contribuyentes que incumplan con sus obligaciones formales y materiales; del mismo modo puede tener un propósito disuasivo o

correctivo para aquellos que pretendan evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; así como represivo, para quienes no hayan cumplido en tiempo y forma.

Al respecto conviene decir que la potestad tributaria queda implícita en la ley impositiva, la cual contiene la facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los gobernados, y la facultad para determinar, de manera particular a cada contribuyente, las cargas específicas que le corresponden. De igual manera, las normas tributarias contemplan las consecuencias que traerá aparejado el incumplimiento de sus disposiciones; una de éstas puede consistir en la sanción económica, y en algunos casos obligar a reparar el daño o forzar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Cabe señalar que, el Diccionario Jurídico Mexicano (2009), detalla el vocablo *sanciones tributarias*.

I. Es la consecuencia jurídica de la infracción tributaria, de lo ilícito fiscal, es decir, de la violación del orden jurídico fiscal, configura la pena, reacción o represión del sistema jurídico al incumplimiento de sus normas.

II. la sanción tributaria presupone:

La existencia de una obligación.

El cumplimiento de la obligación preexistente.

La tipificación del incumplimiento

El establecimiento de una sanción al incumplimiento tipificado...

II. Las sanciones fiscales se clasifican en administrativas, cuando corresponden a transgresiones de menor importancia y las impone una autoridad administrativa, consistiendo generalmente en multa; en penales, cuando corresponden a trasgresiones de mayor trascendencia y las aplica una autoridad judicial, que puede consistir en privación de la libertad.

V. La facultad de imponer sanciones fiscales corresponde, conforme con el a.

73, frac. XXI de nuestra C, al Congreso de la Unión, que establece que el Congreso tiene facultades “para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse”, el único límite en la determinación de monto de las sanciones fiscales administrativas, es que la multa no debe ser excesiva.

4. Clausura

El Diccionario de la Real Academia (2009) señala que *clausura* es el acto solemne con que se terminan o suspenden las deliberaciones de un congreso, un tribunal, etcétera. De igual manera, el Diccionario muestra una segunda acepción de clausura: es un sitio cerrado o corral. En ese mismo sentido, el propio texto señala que la voz clausurar significa: cerrar, poner fin a la actividad de los organismos políticos, establecimientos científicos, industriales, etc.

En la doctrina, Góngora, (2003, p.41) dice que:

La clausura es un acto administrativo con fines preventivos o sancionadores, originada en el incumplimiento de ciertas normas gubernativas que impide el funcionamiento de un establecimiento y que usualmente se lleva a cabo mediante la colocación de sellos en el inmueble afectado.

Por su parte, Nava, (1959, pp. 325-326), comenta que la clausura es:

Una sanción administrativa muy efectiva para la autoridad, que consiste en impedir que el infractor de una Ley o reglamento, decreto o acuerdo general, o por desacato a una orden administrativa, siga realizando sus actividades en un establecimiento comercial o industrial, o cualquier otra actividad como la construcción de una casa.

A grandes rasgos se debe decir que la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado el acto de clausura fiscal como una sanción o como una medida de seguridad que no viola la Constitución.

Lo anterior, impele citar a Lomelí (2002), cuando indica que ciertamente el poder Legislativo puede, de acuerdo con el citado artículo, establecer en las leyes que expide otras penas distintas a la multa y al arresto hasta de treinta y seis horas, pero tales penas, conforme al mismo artículo, interpretando literalmente como lo hace la Suprema Corte, deberían ser aplicadas por la autoridad judicial y no por la autoridad administrativa, ya que a ésta, se le limita a aplicar solamente multa o arresto hasta por treinta y seis horas. En cambio el CFF faculta a las autoridades fiscales para ordenar y ejecutar la clausura, lo que es antitético al precepto constitucional de que se trata.

Por otra parte, una de las variantes más controvertidas de la clausura administrativa es la figura de la clausura establecida en la ley fiscal como sanción preventiva; la cual busca castigar al delincuente, evitar la reincidencia y ejemplarizar a la colectividad, sin fines preponderantemente económicos, al impedir al contribuyente incumplido que disponga de sus bienes inmuebles o al limitarle la realización de determinadas actividades en su negocio o establecimiento, pues con su actividad ha causado un detrimento a los intereses, público o general, que deben prevalecer.

La clausura del negocio, como sanción, la recogía el CFF de 1938 y fue suprimida por el Código de 1966 que entró en vigor el 1º de abril de 1967 y el vigente la recogió a partir de 1991 en el artículo 84 CFF, en caso de que el contribuyente sea reincidente en no expedir comprobante de sus actividades (Margain, 2010).

5. Visita domiciliaria y la clausura fiscal en el artículo 21 CPEUM

Jurídicamente se considera a la clausura como un acto consumado, en cuanto al hecho de la colocación de sellos en una negociación; es de tracto sucesivo porque sus efectos se extienden en el tiempo, todo aquél que dura la clausura. El cierre del negocio no requiere de la realización de actos posteriores o de actos futuros para causar perjuicio al afectado.

El objeto sobre el que incide la clausura es un bien inmueble, establecimiento o local de negocios. Se produce una afectación sobre el derecho de propiedad del titular.

Fernández, (2006), expone que conforme a sus acepciones, el vocablo policía se interpreta como un conjunto de ordenamientos jurídicos encaminados a mantener el orden público del Estado; en otro sentido, significa cuerpo encargado de velar por el mantenimiento del orden público y la seguridad de la población, y también se refiere a las órdenes de las autoridades: Esta palabra proviene de la voz latina *politia*, que a su vez deriva de la griega *politeia*, que significa ciudadanía, vida pública o administración del estado"...conviene tener presente el carácter polivalente del término policía para no confundirlo cuando se refiere a una actividad del gobierno, con el de gendarme o agente de la policía, que alude a un cuerpo armado. En el primer sentido se trata de la policía administrativa que significa el poder jurídico de adoptar decisiones para limitar la libertad y propiedad de los particulares.

No puede faltar Waline, (1963), quien plantea a su manera: En el lenguaje del derecho administrativo, el término "policía" no tiene el mismo sentido que en el lenguaje corriente: es la limitación por una autoridad pública y en el interés público, de una actividad de los ciudadanos, sin dejar de subsistir ésta como una actividad privada; ella es solamente reglamentada. Ella sigue siendo libre en la medida en que no está restringida expresamente por las prescripciones de policía.

Otro célebre doctrinista, Villegas, (1952), sostiene que "policía" es "una función administrativa que tiene por objeto la protección de la seguridad, moralidad y salubridad públicas y de la economía pública en cuanto afecta directamente a la primera. Dice el mismo autor que las diferencias entre ambas nociones serían las siguientes: a) La "policía" es una atribución de la administración, el "poder de policía" una facultad del Congreso. b) El objeto de la "policía" está limitado a la tetralogía "seguridad, moralidad, salubridad, economía,"

mientras que el objeto del "poder de policía" es más amplio, comprendiendo todo el bienestar colectivo en general.

Por su trascendencia se cita la interpretación de la doctrina jurisprudencial, emitida por el Pleno de la SCJN, (08, 1982, p. 115), quien se pronunció en el siguiente sentido:

Semanario Judicial de la Federación. 163-168 Primera Parte. Página: 115, Séptima Época, Instancia: Pleno, Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa, tomo 163-168, primera parte, Pág. 115, Amparo en revisión 7212/79. Nacional de Dulces, S.A. de C.V., 3 de agosto de 1982, Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo, Registro No. 232434

POLICÍA, REGLAMENTOS DE. ARTICULO 16, ULTIMO PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La palabra "policía" se identifica, generalmente, con el agente de policía cuyas funciones son de vigilancia y defensa social, pero debe tenerse presente que el Estado también se encarga de vigilar la conducta de los particulares a fin de que se ajuste a las normas del orden público; por consiguiente, la función de policía abarca dos aspectos: a) vigilar y mantener la tranquilidad y seguridad social (sentido estricto); y, b) vigilar que los particulares cumplan con lo dispuesto por las normas de orden público (sentido lato). En este orden de ideas, puede afirmarse que el régimen de policía está constituido por disposiciones de carácter restrictivo que aseguran el orden público y, por tanto, comprende el conjunto de facultades que tienen las autoridades administrativas para vigilar la conducta de los particulares, siempre con la finalidad de asegurar el orden social; sin que, por tanto, pueda decirse que el artículo 16 constitucional alude exclusivamente a la "policía" en sentido estricto. Consecuentemente, si las autoridades administrativas pueden practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los "reglamentos de policía",

debe entenderse que en la disposición relativa de la Ley Fundamental se alude al reglamento de policía en un sentido lato, comprendiendo, por tanto, a todas aquéllas disposiciones legales que otorguen facultades a las autoridades administrativas para vigilar la conducta de los particulares y cerciorarse de que se ajusta a las normas de orden público aplicables, previniendo así la alteración de dicho orden.

De la tesis citada se advierte que la llamada actividad administrativa de *policía* no se limita exclusivamente a las tareas ceñidas por la concepción típica de la doctrina que se engloba en aspectos de la seguridad, la salubridad y la moralidad sociales y públicas -y que hogaño incluye a la economía pública-; sino que abarca también la potestad de supervisión y vigilancia tendientes a mantener en general el bienestar colectivo establecido en las normas jurídicas.

La clausura fiscal surge de un acto de la Administración Pública: la visita domiciliaria. Debido a los bienes jurídicamente tutelados que pudieran afectarse con su imposición, la visita domiciliaria requiere un tratamiento constitucional y legal estrictamente apegado a derecho por parte de la autoridad ejecutora. Las visitas domiciliarias a cargo de la autoridad fiscal, como órgano del Poder Ejecutivo-, quedan contempladas dentro de la potestad revisora o comprobatoria de la Administración Pública, la cual deriva de las facultades previstas por el artículo 42 CFF.

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: **III.-** Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar

su contabilidad, bienes y mercancías. 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...

En el caso de la visita domiciliaria, origen una clausura fiscal, se está en presencia del poder o acto de policía de la Administración Pública. Por su parte, nuestro máximo tribunal, en la ejecutoria que dio lugar a la tesis:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Novena Época. Instancia: Primera Sala, Página: 652. Tesis: 1a. XXVII/2007, Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa, Amparo directo en revisión 1521/2006. Felipe Rosas Carpio. 18 de octubre de 2006, Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Registro No. 173256

LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES.

Las infracciones fiscales constituyen la vulneración del conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que las violaciones fiscales se refieren a los preceptos que impongan deberes formales o sustanciales, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean penas pecuniarias o privativas de libertad, lo cual determina que se esté en presencia de una infracción o de un delito. En esta línea de ideas, resulta evidente que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para el incumplimiento de una obligación formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; de lo que se sigue que la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo

sancionador y, en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal.

Lo anterior se entiende en el sentido de que, si bien, la clausura fiscal como sanción tiene un régimen jurídico propio, su aplicación no escapa a los principios del derecho administrativo sancionador y, como señala el Más Alto Tribunal “...en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal”.

Por otra parte, el artículo 21 CPEUM establece: “Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad...”

En una interpretación literal y estricta, las autoridades administrativas única y exclusivamente tendrían facultad para “castigar” las infracciones que se comentan a los Reglamentos Gubernativos y de Policía, es decir, para imponer las sanciones pecuniarias y corporales a que se refiere la disposición de nuestra Ley Fundamental.

Sin embargo, en una exégesis distinta y variable, y no precisamente opuesta, pero sí de sentido diverso y más amplio, se pueden citar los contenidos del artículo 22 CPEUM que disponen distintas sanciones administrativas:

“Artículo 22...No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decreta una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerara confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia...”

Ahora bien, una interpretación constitucional por parte de la jurisprudencia, no restrictiva para la autoridad administrativa, fue asentada en registros de épocas sucesivas para dejar claramente establecida como constitucional la aplicación por parte del Ejecutivo de sanciones administrativas distintas a la multa y al arresto.

En ese tenor, las resoluciones anteriores a las de la novena época no son lo suficientemente claras y profundas, y sobre ese aspecto, el tribunal en pleno de la SCJN actual ha precisado el *quid iuris* de la cuestión en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. V, Junio de 1997, Novena Época, Instancia: Pleno, Página: 142, Tesis: P. XCII/97, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Amparo en revisión 1587/94, Almacenes Tokio, S.A. de C.V., 26 de noviembre de 1996, Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Registro No. 198414.

CLAUSURA PREVISTA COMO SANCIÓN POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS A LEYES. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 21, limita las sanciones que se impongan por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente pueden consistir en multa o arresto; sin embargo, esa limitación no es aplicable tratándose de infracciones administrativas a leyes emanadas del Congreso de la Unión, puesto que son ordenamientos legales de naturaleza jurídica diferente.

De modo complementario, conviene tener en cuenta también esta otra tesis de jurisprudencia de la novena época:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. V, Febrero de 1997, Página: 120, Novena Época. Instancia: Pleno, Tesis: P. XXIV/97. Tesis Aislada. Materia(s): administrativa, Constitucional, Registro No. 199461.

CLAUSURA. LA ESTABLECIDA COMO SANCIÓN EN LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO INFRINGELO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL. La fracción VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para imponer, en caso de reincidencia de las infracciones señaladas en las fracciones VII y IX del artículo 83 del propio código, una sanción consistente en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. La citada fracción del artículo 84 del código tributario federal no es contraria al artículo 21 constitucional, que faculta a la autoridad administrativa a sancionar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, con multa o arresto hasta de treinta y seis horas. Lo anterior es así, porque la norma constitucional distingue entre la autoridad judicial y la administrativa, asignando a la primera de ellas la potestad de imponer las penas; y a la segunda la de sancionar las faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno, pero no se refiere a los actos de la autoridad legislativa, por lo que, para esta última no rige la limitación impuesta por el Constituyente, para sancionar exclusivamente con arresto o multa las infracciones a las leyes.

En relación a la fundamentación e individualización de las sanciones administrativas, a partir de 1995 la SCJN ha venido reinterpretaando los artículos 21 y 22 CPEUM en materia de sanciones administrativas, de un modo tal que podemos establecer que en su conjunto, el nuevo criterio jurisprudencial de nuestro máximo tribunal busca acotar las facultades sancionadoras de la autoridad administrativa.

Correlacionado con lo anterior, los artículos 109 y 110 CPEUM, en lo que se considera como un acto formalmente legislativo y materialmente jurisdiccional, el Congreso de la Unión podrá aplicar sanciones mediante juicio político. Dichas sanciones son de índole no penal. De igual manera también destaca sobre el tema glosado, lo señalado en la fracción III del artículo 110, pues menciona la aplicación

de sanciones administrativas a los servidores públicos por su inadecuado desempeño en sus empleos, cargos o comisiones:

Artículo 110. Podrán ser sujetos de juicio político... las sanciones consistirán en la destitución del servidor público y en su inhabilitación para desempeñar funciones, empleos, cargos o comisiones de cualquier naturaleza en el servicio público...

Por lo anterior, se deduce que el precitado artículo 21 CPEUM carece de una redacción correcta y se aprecia que la voluntad del legislador es la de extender la facultad sancionadora a toda legislación administrativa. Complementa esta idea lo señalado por el art. 89 CPEUM, fracción I., que faculta y obliga al presidente de la república a ejecutar las leyes, lo que no sería posible sin el poder sancionador.

En tal virtud, se considera necesaria una reforma al artículo 21 CPEUM en la que, además de aclarar su redacción, en el sentido de que se indique expresamente que la autoridad administrativa sí está facultada para sancionar las infracciones a leyes administrativas y no sólo las provenientes de reglamentos; en la misma se incluya textualmente, en la parte referente a la competencia de la misma autoridad, que cuenta con la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señale la ley (Lomelí, 2002).

6. La clausura fiscal y el derecho al trabajo

La clausura fiscal afecta el derecho fundamental de la libertad de trabajo señalado en el art. 5º constitucional.

Es materia altamente controvertida la aplicación de la clausura fiscal y la afectación temporal por su incidencia en el derecho fundamental contemplado en el artículo 5º CPEUM sobre la libertad y el ejercicio del comercio; se puede señalar que en ponderación interpretativa, el pleno de la SCJN, (06, 1997, p. 143), ha sostenido que es más importante que se respeten las disposiciones encaminadas a la recaudación de los ingresos del Estado por ser de interés público, y considera que la clausura

no es violatoria del art. 5 Constitucional. A continuación el texto de la tesis:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Junio de 1997, Novena época, Instancia: Pleno, Página: 143. Tesis: P. XCI/97, Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa, Constitucional, Amparo en revisión 1103/94, Organización Dulcera de Acapulco, S. A. de C. V. 15 de abril de 1997, Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, Registro No. 198415.

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 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. [El subrayado es nuestro]

No obstante lo citado como doctrina jurisprudencial, se puede citar un criterio diametralmente opuesto al anterior, y es el vertido por la Segunda Sala como tesis aislada.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Julio de 2001, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2a. CIV/2001 Página: 505 Materia:

Constitucional, Administrativa. Tesis aislada, Amparo en revisión 1314/2000, Gastronomía La Viña, S.A. de C.V. 25 de mayo de 2001, Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, 189339.

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.

Como puede observarse, la posición de la tesis aislada sobre la inconstitucionalidad de la clausura fiscal es clara, firme y definitiva. Además se aprecia que su exégesis está sostenida sobre argumentos bien estructurados y sostenibles desde los enfoques jurídico y constitucional y se reitera que la aplicación de dicho sanción constituye un acto privativo, al producir un detrimento del derecho de posesión que ejerce el contribuyente sobre el inmueble clausurado, ya sea este el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales; o bien sean muebles, tales como los puestos fijos y semifijos en la vía pública.

7. La clausura fiscal y el debido proceso

Emilio Margain, (2010, p.217), dice que:

La clausura del negocio, como sanción, se había rechazado por considerarse que con ella no sólo se castigaba al contribuyente sino también al propio fisco, por cuanto que de inmediato disminuía el impuesto que se venía pagando por el tiempo que el negocio dejaba de operar...Creo que es bueno que nuestra hacienda pública federal revise con detenimiento la política fiscal que ha seguido en materia de sanciones y que en ninguna forma ha contribuido a reducir el problema de la evasión fiscal en México.

Actualmente el CFF, en su artículo 84, contempla la figura jurídica de la clausura fiscal.

Cabe precisar la situación ceñida en cuanto a que la aplicación de esta sanción se contempla exclusivamente para las situaciones de reincidencia por infracciones a cargo de los contribuyentes en sus establecimientos o locales y con base una revisión en visita domiciliaria.

Dice Ortega (2009), que esta revisión tiene su esencia en el uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal (MRCF), que fueron instauradas a principios de la década de los noventa.

En la parte normativa, es sabido que las autoridades fiscales acuden al establecimiento o negociación del contribuyente en ejercicio de su facultad de revisión establecida en el artículo 42 del CFF, la cual, en resumen indica lo siguiente:

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, estarán facultadas para:

III.- Practicar visitas a los contribuyentes

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes...

Atendiendo a esta línea de ordenación, en el artículo 49 del CFF se estipula que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del art. 42 CFF, las visitas domiciliarias se deben realizar conforme al siguiente procedimiento:

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 o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este código y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

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.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede. [El subrayado es nuestro]

De lo transcrito se puede dilucidar que en el mencionado artículo 49 CFF se contempla la observancia de uno de los principios del Derecho Administrativo sancionador. Así, cuando se practica una visita domiciliaria y en ella las autoridades ejecutoras de la inspección advierten la comisión de infracciones, levantan acta circunstanciada en la cual se formula la resolución sobre el incumplimiento a las disposiciones fiscales. Previamente a la aplicación de la sanción, 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. Con lo anterior se cumple el postulado de debido proceso.

Otro tanto ocurre en el caso de la clausura administrativa: se levanta un acta y con posterioridad a la visita, la norma jurídica regularmente exige que se requiera previamente al infractor para que dentro de un breve plazo cumpla con las obligaciones no satisfechas, o bien para que aporte las probanzas suficientes que demuestren que ya lo hizo; por otro lado, ante la negativa a cumplir con lo exigido o ante la falta de pruebas para acreditar que ya no hay contravención a las disposiciones administrativas respectivas, se puede ordenar la sanción de clausura administrativa para que opere la suspensión de actividades en los negocios, empresas o establecimientos del infractor.

Por su parte, la imposición de la clausura fiscal como sanción sólo procede en los casos de reincidencia; y aquí son los mismos agentes revisores, y durante el mismo acto de visita, quienes aplican la clausura. Con certeza se puede afirmar que, en estas circunstancias, sí se rompen principios y disposiciones jurídico normativas. Por eso mismo se puede aseverar que la autoridad visitadora, al resolver y aplicar la clausura fiscal, se convierte en juez, fiscal y ejecutor de la sanción.

Sobre esa línea de pensamiento es válido argumentar que con la imposición de la clausura, se conculca la garantía de audiencia y la apariencia de buen derecho. Ello en virtud de que el precepto no contempla la posibilidad de que el contribuyente visitado y sancionado pueda controvertir o desvirtuar el acto de autoridad con posterioridad, y sin que se impongan los sellos de clausura, las irregularidades plasmadas en el acta circunstanciada de visita domiciliaria levantada; por lo que si desea continuar su defensa jurídica, la tendrá que realizar con su inmueble o lugar de negocios clausurado. La disposición normativa solo prevé esta oportunidad de controvertir o desvirtuar la sanción de este tipo en el mismo momento en que se le dé a conocer el dictamen y la resolución del acta levantada *in situ*.

Con las demostraciones argumentativas vertidas hasta aquí, se deduce que la clausura fiscal tiene un tratamiento de naturaleza normativa ajena al ordenamiento y al sistema jurídico nacional. Precisamente aquí yace lo crítico de la clausura fiscal, pues en su aplicación es un acto legal, pero de dudosa raigambre jurídica y constitucional. Esta consideración se fundamenta en que como acto legislativo violenta la Constitución, ya que la aplicación de esta sanción se rige por su propia disposición, el artículo 84 CFF, en el cual, como se ha observado, no se atiende ni se siguen las directrices y límites jurídicos orientadores del sistema normativo de carácter punitivo, ya que no se apegan a los principios del Derecho Administrativo Sancionador, ni a las garantías del Derecho Penal, con lo cual, además se violenta la norma suprema en lo que señala la siguiente jurisprudencia:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Novena Época. Instancia: Primera Sala, Página: 652. Tesis: 1a. XXVII/2007. Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa, Amparo directo en revisión 1521/2006, Felipe Rosas Carpio, 18 de octubre de 2006, Ponente: Sergio A. Valls Hernández, Registro No. 173256.

LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES.

Las infracciones fiscales constituyen la vulneración del conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que las violaciones fiscales se refieren a los preceptos que impongan deberes formales o sustanciales, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean penas pecuniarias o privativas de libertad, lo cual determina que se esté en presencia de una infracción o de un delito. En esta línea de ideas, resulta evidente que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para el incumplimiento de una obligación

formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo anti-jurídico; de lo que se sigue que la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador y, en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal. [El subrayado es nuestro]

En el caso de México, los principios que se aplican al procedimiento administrativo están reconocidos en ordenamientos de carácter tanto supranacional como nacional; y a su vez, están reforzados por disposiciones constitucionales, legales y jurisdiccionales (López, s. f.).

En la propia CPEUM, así como en los tratados internacionales que México ha ratificado y en las leyes de procedimiento administrativo, se encuentran contenidos los principios que sirven de garantía para el administrado dentro del procedimiento administrativo.

Sobre este aspecto, la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, conocida como Pacto de San José, Celebrada en **San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969, y firmada por México**, al referir las Garantías Judiciales, contenida en el artículo 8º, establece los lineamientos del llamado “debido proceso legal” o “derecho de defensa procesal”, que consisten

Artículo 8. Garantías Judiciales

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

México también forma parte de los miembros adheridos al *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York*

[Diario Oficial de la Federación], (DOF, 20 de 05 de 1981), que le compromete a incorporar en su sistema jurídico y por consiguiente al procedimiento administrativo, el principio de la tutela administrativa efectiva, de conformidad con los siguientes preceptos:

Parte II

Artículo 14.1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.

Como se colige de su lectura, estos tratados de los cuales México forma parte, obligan a adoptar esta garantía o derecho a la tutela efectiva, misma que es exigible, tanto al Estado como a la administración pública. Esto, aunado a la relevancia que otorga la constitución general de la república a los tratados internacionales en los artículos 1º y 133.

En este sentido, viene a colación decir que la culminación del procedimiento administrativo es el acto administrativo decisorio, el cual, como dice Jean-Pierre Ferrier, es un acto jurídico unilateral de la administración que se impone a los administrados, cuyo prototipo es la decisión ejecutoria, o sea, la decisión administrativa destinada a los administrados que les reconoce por sí misma derechos, se los deniega o crea a su cargo una obligación, y, además, que es vinculante sin tener que recurrir a formalidades externas a la administración misma, es decir, que no requiere ninguna autorización judicial (Lobato, 2011).

La eficacia del procedimiento administrativo se concreta en el acto decisorio y conclusivo, la llamada resolución administrativa, considerada como el acto administrativo por antonomasia, por cuanto a través de ella se realiza propiamente la función administrativa que

trasciende a la esfera jurídica de los particulares y es consecuencia directa de la eficacia del procedimiento administrativo y producto de la obligatoriedad de la resolución administrativa.

Con base en lo anterior, se puede decir que la clausura fiscal es un acto administrativo decisorio, producto de una resolución, y que su imposición requiere un procedimiento apegado estrictamente, no solo a lo vertido por la norma legal, sino que debe estar acorde con los Principios de Derecho Administrativo Sancionador y de las Garantías del Derecho Penal.

La sanción administrativa, formalmente es un acto administrativo y materialmente es un acto jurisdiccional; y la cual, para su adecuada formación y eficacia debe estar precedida por una serie de formalidades, requisitos y otros actos intermedios o de trámite bien definidos. Con lo anterior se pretende que la persona infractora tenga la oportunidad de allegarse de los elementos que le permitan ilustrarse sobre los elementos con los cuales guiar su defensa; esto al mismo tiempo constituye una garantía de que la resolución que dicte la autoridad resolutora sea de acuerdo con las normas legales.

Ese conjunto de formalidades y actos que preceden a la resolución que impone un acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo, el cual se asemeja en sus principios rectores a las sentencias judiciales, y que integran las bases sistemáticas del procedimiento jurisdiccional. El procedimiento administrativo tiene una importancia relevante cuando el acto que se va a realizar tiene un carácter imperativo, y con él se afectan derechos o bienes de los particulares.

Ahora corresponde marcar que el *debido proceso* es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente a la autoridad jurisdiccional. Este principio se traslada al Derecho Administrativo y

su importancia dentro del procedimiento administrativo comprende diversos aspectos: derecho a ser oído, derecho a ofrecer y producir pruebas, y derecho a una decisión fundada y motivada.

Semanario Judicial de la Federación, 217-228 Cuarta Parte, Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Página: 35. Tesis Aislada, Materia(s): Común, Amparo en revisión 3074/87, María Guadalupe Cedeño de García de León, 12 de junio de 1987, Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra, Registro No. 239419.

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES PARA RESPETARLA.

De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener “etapas procesales”, las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.[El subrayado es nuestro]

Las normas de procedimiento no sólo prescriben la forma en que debe actuar la administración y procuran que ésta ejerza sus potestades, atribuciones y prerrogativas, en

forma justa, sino que además rigen la conducta del particular dentro del procedimiento administrativo. En este sentido, se puede citar la siguiente tesis:

Semanario Judicial de la Federación. 82 Sexta Parte, Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Página: 24. Tesis Aislada. Materia(s): Común, Registro No. 254190.

AUDIENCIA, GARANTÍA DE DEBIDO PROCESO.

La garantía de audiencia reconocida por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se contrae a una simple comunicación a la parte afectada para que tenga conocimiento de un acto de autoridad que pueda perjudicarlo, sino que implica el derecho de poder comparecer ante la autoridad a oponerse a los actos que afecten sus propiedades, posesiones o derechos y a exponer las defensas legales que pudiere tener, para lo cual, obviamente, es necesaria la existencia de un juicio en el que se observen, las formalidades esenciales del procedimiento, como lo expresa claramente el mencionado precepto constitucional, formalidades que están constituidas, de acuerdo con la teoría del proceso, por el emplazamiento para contestar demanda, un período para ofrecer y rendir pruebas y un plazo para presentar alegatos, a efecto de obtener una sentencia que declare el derecho en controversia, todo lo cual no puede ser satisfecho sino a través del debido proceso que exige el mencionado artículo 14 como garantía individual.[el subrayado es nuestro. Nota: En el Informe de 1975, la tesis aparece bajo el rubro “AUDIENCIA, GARANTIA DE.”.Genealogía: Informe 1975, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página 321]

El Instituto de Investigaciones Jurídicas (2009), en su Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, a través de la aportación de Alfonso Nava Negrete y Enrique Quiroz Acosta, refiere la voz *Procedimiento administrativo*:

El mejor vehículo legal que tienen las autoridades administrativas para cumplir con la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución, es el procedimiento administrativo. En él, la administración antes de pronunciarse y dictar resolución, conoce la realidad completa que examina y oye a los administrados con la amplitud necesaria, recibiendo y valorando las pruebas que estos presentan y analizando las razones de hecho y de derecho que se deduzcan para evitar pretensiones que puedan resultar injustas o ilegales.

La tónica de López, (s. f.), comenta que el proceso administrativo constituye una garantía de los derechos de los particulares y asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general, mediante la adopción de medidas y decisiones necesarias, por los órganos de la administración. Por ello, dicho procedimiento sirve como protección jurídica para el particular.

Además el proceso administrativo es considerado como una garantía contenida en el artículo 14 constitucional que no solo contempla la obligación de las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino también al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes.

Por lo anterior, el tratamiento de esta figura, la clausura fiscal, queda descalificada como *medida preventiva*, pues ni es un acto de inminente riesgo a la sociedad, como sucede con el resto de las clausuras administrativas; o que pudiera desaparecer o diluir las pruebas o medios de prueba por parte del contribuyente, como vendría al caso en la aplicación de las medidas preventivas que se presentan en distintas leyes administrativas, tales casos como las sanitarias, ecológicas, protección civil, laborales, etc.

Aquí se trata de una sanción administrativa, en sentido estricto, y no de una sanción con tintes preventivos, sino represivos. Queda, además la patente duda, de por qué el legislador otorga a la autoridad administrativa, la potestad

de determinar la sanción y ejecutar la sanción *in situ*, entre un mínimo y un máximo, sin oír ni vencer al contribuyente con un debido proceso.

Durante mucho tiempo, la interpretación jurisprudencial, a través de tesis del pleno de la Suprema Corte, así como de los criterios de los tribunales colegiados, ha considerado, que no es obligatorio para las autoridades oír al presunto responsable de infracciones fiscales antes de imponerle una sanción administrativa, ya que la garantía de audiencia puede considerarse satisfecha en virtud de que el afectado puede combatir dicha sanción mediante juicio de nulidad o bien mediante un recurso administrativo.

Con otra orientación, el principio de debido proceso se ha colocado como un cimiento jurídico en el ordenamiento jurídico nacional, y ha evolucionado para colocarse como un principio aplicable a todas las materias del derecho, especialmente del Derecho Administrativo Sancionador. Nuestro más Alto Tribunal en Pleno aprobó la siguiente tesis aislada:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Julio de 2001, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2a. CIV/2001, Página: 505, Materia: Constitucional, Administrativa, Tesis aislada, Amparo en revisión 1314/2000, Gastronomía La Viña, S.A. de C.V. 25 de mayo de 2001, Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Registro 189339.

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 OPORTUNIDAD DE DEFENSA PREVIA, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Fed-

ración 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.

Como argumentos de soporte a la segunda postura de doctrina jurisprudencial, se coincide con Uresti, (2010), en el sentido de que no es de considerarse como grave ninguna de las infracciones, consideradas como hipótesis, que ameritan la sanción de clausura, porque: a) Existen otras sanciones de carácter económico; b) La ley, incluso la fiscal, no debe frenar las actividades productivas; c) La autoridad fiscal, no debe

paralizar las actividades productivas; c) La autoridad fiscal cuenta con facultades de comprobación, que puede ejercer respecto del contribuyente omisos de terceros.

Es a todas luces sostenible que el contribuyente infractor puede ser fiscalizado y en su caso multado, pero no debe ser sancionado con la clausura; es decir, es más importante la infracción de omisión del pago del ISR y el IVA, que ameritan sanción económica, que la infracción de no expedir comprobantes y las otras hipótesis, por lo que la sanción de clausura debe ser desterrada de la ley fiscal.

Como corolario de este apartado, se puede citar a Gordillo (1975): Así como se cometen crímenes que no siempre la justicia llega a castigar, no es infrecuente que se cumpla una pequeña regla administrativa absurda, injusta, maliciosa, irracional, y no los grandes principios del ordenamiento jurídico.

8. Conclusiones

La clausura fiscal es una especie, una variante de la sanción administrativa en sentido estricto.

Debe aclararse que no es una medida de seguridad, ni una medida preventiva, ni un medio cautelar, y menos una "sanción preventiva"; tratamiento este último que le otorga el CFF.

Incongruentemente, la clausura fiscal por el cierre de establecimientos viene acompañada de una disminución en la recaudación de la Administración Pública en su tarea tributaria.

El cierre de fuentes de trabajo, así sea temporal, deprime el mercado laboral y frena la estabilidad, lo cual atenta contra la estrategia prioritaria de abatir el desempleo y fomentar el crecimiento económico del país.

La sanción de clausura viola derechos fundamentales: debido proceso, audiencia, libertad de trabajo, entre otros; por lo cual debe ser desterrada de la ley fiscal.

Referencias

- Bermúdez, J. (1989). Elementos para definir las Sanciones Administrativas. *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial.
- Código Fiscal de la Federación (2013). *Prontuario Fiscal Correlacionado Estudiantil*. México, DF, México: Ed. Cengage, Learning.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2013). México, DF, México: Ed. ISEF.
- Ferrier, Jean-Pierre (1993). *El procedimiento administrativo en Francia*, trad. de David Giles Dubois y Eduardo Gamero Casado, en BARNÉS, Javier (coord.). *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid, España: Ed. Civitas.
- Fernández, J. (2006). *Derecho Administrativo y Administración Pública*. México, DF, México: Ed. Porrúa-UNAM.
- García, M. A. (1994). *Derecho Fiscal-Penal*. México, DF, México: Ed. Porrúa.
- Góngora, G. (2003). *La Suspensión en Materia Administrativa (7ª. ed.)*. México, DF, México: Ed. Porrúa.
- Gordillo, A. (1975). *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Ed. MACCHI-López.
- INEGI (2009). *Micro, pequeña, mediana y gran empresa: estratificación de los establecimientos, censos económico 2009*. Recuperado de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/Mono_Micro_peque_mediana.pdf
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2009). *Nuevo diccionario jurídico mexicano*. México, DF, México: Ed. UNAM- Porrúa.
- Lobato, R. (2011). *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. *Boletín Mexicano de Derecho*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Núm. 100. Recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>
- Lomelí, M. (2002). *Derecho Fiscal Represivo*. México, DF, México: Ed. Porrúa.
- López, M. A. (s. f.). *Los principios del procedimiento administrativo*. Recuperado de <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1594/12.pdf>
- Margain, E. (2010). *Nociones de Política Fiscal*. México, DF, México: Ed. Porrúa.
- Nava, A. (1959). *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*. México, DF, México: Ed. Porrúa, 1959.
- Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009.
- RAE., *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, Madrid, 2009.
- Rodríguez Lobato, Raúl. "Definitividad del procedimiento administrativo fiscal", *Boletín Mexicano de Derecho*. Biblioteca Jurídica Virtual del IJ-UNAM, Núm. 100, 2011. Recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>
- SCJN. (07 de 2001). *Gastronómica La Viña, S.A. de C.V., 25 de mayo de 2001, Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano*. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XIV (2a. CIV/2001), 505.
- Secretaría de relaciones Exteriores. (20 de 05 de 1981). *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. DOF, Primera Sección. México.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. v, Novena Época, Pleno, tesis aislada, P. XCIII/97, Junio de 1997, p. 142, Materia administrativa, registro: 198413.
- Semanario Judicial de la Federación*. Séptima Época, Tercera Sala, vol. 217-228, Cuarta parte, tesis aislada, p.35, Materia común, registro: 239419.

- Semanario Judicial de la Federación*, 82 Sexta parte Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Julio de 2001, p. 24, Materia Común, administrativa, registro: 254190, ponente: Carlos Villegas Vázquez
- Suay, J. (1989). Sanciones Administrativas. Bolonia, España: Ed. Publicaciones del Real Colegio de España.
- UNAM-IIJ, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 2009
- Uresti, H. (2010). Las Sanciones Fiscales Federales Inconstitucionalidad. México, DF, México: Ed. TAXX Editores Unidos.
- Villegas, B. (1952). Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires, Argentina: Ed. TEA.
- Waline, M. (1963). Droit Administratif, (9a. ed.). París, Francia: Ed. Sirey.