

EXPEDIENTE: 34-V-F/2011

ASUNTO: *“Aviso de Suspensión de Actividades para Personas Morales”.*

México, D.F., 20 de febrero de 2014.

RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 002/2014

Las personas morales no pueden presentar el Aviso de Suspensión de Actividades ante el Registro Federal de Contribuyentes, aun cuando han dejado de realizar las actividades económicas que dieron origen a la presentación de sus declaraciones periódicas y no se encuentran sujetas al cumplimiento de otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismas o por cuenta de terceros. Dicho impedimento ocasiona que deban seguir presentando tales declaraciones periódicas, generándoles cargas y gastos adicionales¹.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente las recomendaciones que procedan, conforme a lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero, 102, apartado B, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, fracción XI, 8, fracción V, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 61, 62, 63, 72, 73, 77, 78, 79 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011; así como 5, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el mismo medio el 3 de abril de 2013, todos interpretados armónicamente.

¹ El procedimiento de análisis e investigación sistémica de la presente Recomendación fue realizado en base a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

A fin de atender la problemática descrita, este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes inició el procedimiento de análisis e investigación sistémica, dentro del expediente citado al rubro. Para tales efectos, se llevaron a cabo una serie de acciones, destacando por su importancia las siguientes:

1. El 7 de noviembre del 2011, se elaboró el Acuerdo Previo de Calificación en el que se realizó un análisis preliminar de la problemática, en el mismo se adujo medularmente:

“Las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no dan claridad a los contribuyentes, toda vez que por una parte el artículo 25 del citado Reglamento dispone que las personas físicas y morales, en su caso, podrán presentar el Aviso de Suspensión de Actividades, sin embargo, el artículo 26 del mismo ordenamiento legal sólo establece que dicho aviso de suspensión será presentado cuando las personas físicas interrumpen todas sus actividades, por lo que se deja al contribuyente, persona moral, en una situación de incertidumbre jurídica.”

2. El 28 de enero del 2013, se solicitó la publicación de la problemática en la página electrónica de esta Procuraduría, dentro del banner “Prodecon Investiga. Participa en la protección de tus derechos” mediante la cual se convoca a todos los contribuyentes interesados, a manifestar lo que a su interés y derechos convenga sobre el tema de la investigación.²
3. Esta Procuraduría, a través de la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos emitió los oficios PRODECON/SASEN/042/2013 y PRODECON/SASEN/043/2013, ambos de fecha 22 de marzo del 2013, a efecto de solicitar al **Eliminadas 20 palabras. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, información y documentación que robusteciera la investigación y análisis iniciados. En respuesta a los oficios emitidos, los Organismos mencionados confirmaron la problemática a la que se enfrentan los contribuyentes personas morales al no poder presentar el aviso de suspensión de actividades, resaltando que dicho impedimento les genera costos administrativos adicionales y sanciones en caso de incumplimiento en la presentación de declaraciones.
4. El 8 de octubre del 2013, el Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos de esta Procuraduría, emitió el ANÁLISIS SISTÉMICO 9/2013 CON REQUERIMIENTO DE

² Visible en http://www.prodecon.gob.mx/prodecon_investiga/index2.html . Consultado el 16 de enero de 2014.

INFORME, mediante el cual este Ombudsman fiscal calificó la existencia de un problema sistémico respecto al tema que nos ocupa y lo dio a conocer a las autoridades involucradas mediante oficios PRODECON/SASEN/116/2013 y PRODECON/SASEN/117/2013, ambos del 10 de octubre del 2013, notificados el día 11 del mismo mes y año.

5. Dentro del plazo legal concedido, los Administradores Generales de Servicios al Contribuyente y Jurídico del SAT dieron respuesta al Análisis Sistémico referido en el punto anterior, manifestando mediante oficio 600-01-2013-42017 del 12 de noviembre del 2013, medularmente lo siguiente:

(...)

Al respecto, esta Administración General le manifiesta que el aviso de suspensión de actividades, en efecto, es exclusivo para personas físicas que interrumpan todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas, siempre que no deban cumplir con otras obligaciones fiscales periódicas de pago, por sí mismas o por cuenta de terceros, o cuando cambien de residencia fiscal.

(...)

*Por lo expuesto, el aviso de suspensión de actividades sólo pueden presentarlo las personas físicas. Es importante señalar que de la normatividad antes citada se desprende que **no se contempla la posibilidad de que las personas morales pueden presentar el aviso de suspensión de actividades**, ya que no existe disposición legal o reglamentaria que contemple el supuesto jurídico mediante el cual se prevea que las personas morales puedan presentar y tramitar dicho aviso, por lo que no existe **un procedimiento para presentar el referido aviso**.*

(...)

...de conformidad con el principio de legalidad que rige en nuestro Derecho Mexicano, la autoridad fiscal únicamente está facultada para emitir los actos que explícitamente le permitan las disposiciones legales o reglamentarias, de tal suerte, que tanto el Código Fiscal de la Federación como su Reglamento no establecen un procedimiento para que las personas morales presenten dicho aviso de suspensión, por lo que esta autoridad no se encuentra facultada para recibir y tramitar dichos avisos por lo que se refiere a las personas morales.

(...)

...por lo que dichos preceptos no establecen ningún procedimiento para que las personas morales puedan presentar el referido aviso de suspensión de actividades. De ese modo, y derivado de que no existe disposición legal o reglamentaria que contemple expresamente dicho procedimiento, esta autoridad no puede dar trámite a la presentación del mencionado aviso.

(...)

...observar el principio de legalidad es una premisa de vital importancia para que esta autoridad sólo requiera a las particulares lo que estrictamente establecen los ordenamientos jurídicos, por lo que en el caso que nos ocupa, exigir la presentación y trámite de un aviso a las personas morales, para el cual no se prevé el procedimiento para recibirlo conforme a la norma vigente, sería una práctica incorrecta por esta autoridad.

...se manifiesta nuevamente que esta autoridad fiscal debe observar estrictamente el principio de legalidad que rige en nuestro Derecho Mexicano, motivo por el cual únicamente está facultada para emitir los actos que expresamente le permite la normatividad vigente, de tal suerte que la posibilidad de modificar los criterios, formatos y guías aplicables para que las

personas morales puedan tramitar la presentación del referido aviso de suspensión, sería contrariar el mencionado principio y, por ende, la normatividad aplicable.

(...)”

6. El 9 de enero del año en curso, esta Procuraduría participó en una reunión de trabajo con distintos funcionarios del SAT en la que, medularmente, confirmaron su postura respecto a la imposibilidad de las personas morales de presentar el aviso de suspensión de actividades, toda vez que la legislación fiscal debe ser acorde con la legislación mercantil que únicamente contempla la liquidación de las sociedades y no una suspensión. Asimismo, insistieron que atendiendo al principio de legalidad, no hay posibilidad de instrumentar una norma para que las personas morales presenten el aviso de suspensión, sugiriendo como solución, la presentación del aviso de cancelación al RFC por liquidación.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha detectado, en el ejercicio de sus atribuciones, que autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) están incurriendo en actos y prácticas administrativas que derivan en violaciones a los derechos de los contribuyentes.

Las irregularidades se hacen consistir en:

1. Negativa, a los contribuyentes personas morales, de presentar el aviso de suspensión de actividades previsto en la fracción V del artículo 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).
2. Emisión, en la página oficial del SAT, de lineamientos y disposiciones que no permiten la presentación del aviso de suspensión de actividades para personas morales.
3. Aplicación de la legislación sin considerar las circunstancias en las que se encuentran los contribuyentes personas morales, al no permitirles presentar el aviso de suspensión de actividades.
4. Interpretación de la normatividad aplicable al caso, contraria al principio *pro homine*

recogido por nuestro Máximo ordenamiento legal, así como al criterio que establece que la interpretación de las disposiciones deben privilegiar el espíritu de la Ley.

5. Trato desigual entre los contribuyentes personas físicas y personas morales que se colocan en igualdad de condiciones.

II. CONSIDERACIONES.

De las manifestaciones vertidas por la autoridad fiscal en respuesta al Análisis Sistemático 9/2013 se advierte que el argumento total que aduce para no permitir a las personas morales presentar el aviso de suspensión de actividades es que *la legislación no prevé un procedimiento para presentarlo*, por lo que no se encuentra facultada para recibir y tramitar el aviso de las personas morales pues debe ceñir su actuación a lo que la Ley le faculta, ello en apego al principio de legalidad que rige nuestro Derecho Mexicano, sin dar mayores explicaciones respecto al criterio adoptado.

Al respecto, no se debe perder de vista que a raíz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, publicada el 10 de junio de 2011, el sistema jurídico mexicano sufrió profundas transformaciones, pues representó sin duda, un cambio de paradigma en la tutela de los derechos del gobernado en México, hecho al que no son ajenos, los derechos de los contribuyentes. Uno de los ejes rectores de dicha reforma es el establecimiento de un nuevo **principio de interpretación pro persona**. En la especie, tal y como lo manifestó esta Procuraduría en el Análisis Sistemático 9/2013, que antecede a esta Recomendación, la antinomia entre lo dispuesto por los artículos 25 y 26 del RCFF ha dado lugar a que la autoridad fiscal *interprete* que el trámite de suspensión de actividades únicamente es aplicable a las personas físicas, interpretación que no favorece la protección de los derechos fundamentales de las personas morales.

En efecto, el artículo 25, fracción V³ del RCFF establece que las personas físicas y morales presentarán, en su caso, el aviso de suspensión de actividades, por su parte, el artículo 26 del

³ Artículo 25 RCFF. "Para los efectos del artículo 27 del Código, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes: [...] V. Suspensión de actividades;" [...]

mismo ordenamiento, en su fracción IV, inciso a)⁴, únicamente prevé la presentación del aviso de suspensión de actividades para el caso de personas físicas.

Lo anterior ha traído como consecuencia que en la práctica, la autoridad no permita a las personas morales presentar el aviso de suspensión cuando han dejado de realizar actividades que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas, incluso por caso fortuito o causa de fuerza mayor, y no se encuentran sujetas al cumplimiento de otras obligaciones fiscales periódicas de pago, por sí mismas o por cuenta de terceros. Para implementar esta medida, el SAT publica en su página oficial los formatos y guías que sólo permiten a las personas físicas presentar el aviso de suspensión de actividades.

Ahora bien, a juicio de este *Ombudsman* fiscal el espíritu del legislador y del propio Ejecutivo —a través de su facultad reglamentaria— no fue eliminar el aviso de suspensión de actividades, para personas morales. Ello se advierte así por las siguientes razones:

1. El Ejecutivo Federal al presentar su propuesta para el nuevo RCFF, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, no expuso motivo alguno que justificara la eliminación del aviso de suspensión de actividades para personas morales.
2. La fracción V del numeral 25 del RCFF sí contempla la posibilidad, para las personas morales, de presentar el aviso de suspensión de actividades, por ende, si la intención hubiera sido que no procediera para estos contribuyentes, lo habría eliminado de esta disposición.
3. En la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, —artículos 14, fracción III, último párrafo⁵; 71, párrafo noveno,⁶ y 77, último párrafo⁷ — se

⁴ **Artículo 26 RCFF.** “Para los efectos del artículo anterior, se estará a lo siguiente: [...] IV. Los avisos de suspensión y reanudación de actividades se presentarán en los siguientes supuestos: a) De suspensión, cuando el contribuyente persona física interrumpa todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas, siempre que no deba cumplir con otras obligaciones fiscales periódicas de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros... Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán presentar el aviso señalado en el párrafo que antecede por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, cuando éstos les dejen de prestar los servicios por los cuales hubieran estado obligados a solicitar su inscripción, computándose el plazo para su presentación a partir del día en que finalice la prestación de servicios... La presentación del aviso a que se refiere este inciso libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas durante la suspensión de actividades, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades. [...]”

⁵ **Artículo 14 LISR.** “Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan: [...] III... Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. **No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando**

contempla la presentación del aviso de suspensión de actividades para personas morales; ello confirma que si el legislador hubiera pretendido eliminar la utilización de dicho aviso para estos contribuyentes, lo habría eliminado también de cualquier otra disposición de carácter tributario.

En términos de lo anterior, si bien es cierto que el artículo 26 del RCFF no precisa de forma expresa la posibilidad de que las personas morales presenten el aviso que nos ocupa, también lo es que la intención del legislador y del Ejecutivo Federal, no fue eliminar el aviso de suspensión de actividades para personas morales. En ese mismo sentido, haciendo un análisis y una interpretación armónica y *pro homine* de los preceptos involucrados, podemos concluir que tanto las personas físicas como las morales, pueden presentar el aviso de suspensión de actividades, por lo que el criterio acogido por la autoridad, al no permitirlo, deviene en un exceso que genera afectación a los derechos de estos contribuyentes resultando contrario a diversos criterios sustentados por esta Procuraduría relativos a las buenas prácticas que deben adoptar las autoridades fiscales en su relación con los contribuyentes y al favorecimiento del espíritu de la Ley que debe prevalecer, en la interpretación que las autoridades fiscales realicen de los preceptos normativos⁸.

hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación ni en los casos en que no haya impuesto a cargo ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica.” (Énfasis añadido).

⁶ Artículo 71 LISR. “[...] Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión, una sociedad se encuentre en suspensión de actividades, la desincorporación será inmediata.” (Énfasis añadido).

⁷ Artículo 77 LISR. “[...] Para calcular los pagos provisionales a que se refiere este artículo, no se incluirán los datos de las controladas que hubieran presentado aviso de suspensión de actividades en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.”

⁸ 14/2013/CTN/CS-SPDC. MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES. Como garante de los derechos de los contribuyentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con la obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales federales, pues la protección de los derechos de los pagadores de impuestos demanda no sólo el estricto control de legalidad de los actos de la administración tributaria, sino aún más la adopción de las “mejores prácticas”, es decir aquellas que deriven de la sana administración y que resulten las menos onerosas para el gobernado, así como para los involucrados en la relación jurídico-tributaria.”

15/2013/CTN/CS-SPDC. MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como ombudsman del pagador de impuestos propugna por el reconocimiento del derecho a las mejores prácticas que constituyen la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales y su tutela está a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Fundamentales, quienes tienen como uno de sus propósitos básicos fomentar y recomendar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades. El concepto de mejores prácticas obedece a que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en la relación pueblo –gobierno, garantizando que las autoridades fiscales preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes, propiciando así el cumplimiento de sus obligaciones.”

20/2013/CTN/CS-SPDC. INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS. DEBE PRIVILEGIAR EL ESPÍRITU DE LA LEY. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia firme, LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, que si bien el referido precepto dispone que son de aplicación estricta las normas que establecen cargas a los particulares, así como aquellas que prevén excepciones a las mismas, ello no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, o se genere incertidumbre sobre su significado. Ahora, si bien la ciencia jurídica prevé diversos métodos de interpretación como pueden ser el sistemático, histórico, dinámico, etc., para esta Procuraduría resulta especialmente valioso privilegiar el método de interpretación de la Ley que atiende a su espíritu, pues así,

Acorde con nuestra postura es el criterio sustentado por el Poder Judicial al establecer:

[TA]; 10ª Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3; Pág. 1742. “AVISO DE SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES. PUEDEN PRESENTARLO NO SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS, SINO TAMBIÉN LAS MORALES (INTERPRETACIÓN CONFORME DEL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN IV, INCISO A), DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). No basta tomar en cuenta la literalidad del artículo 26, fracción IV, inciso a), del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece las reglas para la presentación del aviso de suspensión de actividades únicamente tratándose de personas físicas, sin que se encuentren especificados lineamientos para las personas morales. Ello es así, en virtud de que del texto de las diversas fracciones que conforman el artículo 25 del mencionado reglamento, que regula lo relativo a la presentación de los avisos a que alude el numeral 27 del Código Tributario Federal, se advierte que algunas de ellas se refieren a la presentación de diversos avisos, unos vinculados solamente con las personas físicas, como son, entre otros, tratándose de corrección o cambio de nombre, cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por defunción, apertura de sucesión y cancelación en dicho registro por liquidación de la sucesión; otros relacionados únicamente con las personas morales, como son los vinculados con el cambio de denominación o razón social, cambio de régimen de capital, inicio de liquidación, cancelación en el registro aludido por fusión de sociedades e inicio de procedimiento de concurso mercantil; y unas diversas fracciones se actualizan para ambos tipos de personas, como son cambio de domicilio fiscal, suspensión de actividades, reanudación de actividades y actualización de actividades económicas y obligaciones; sin embargo, conforme a la fracción V del citado artículo 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación con su primer párrafo, puede interpretarse de la manera más favorable para los contribuyentes, que para los efectos del artículo 27 del invocado ordenamiento legal, tanto las personas físicas como las morales se encuentran en posibilidad de presentar el aviso de suspensión de actividades. Interpretación que es acorde con la intención del legislador, que se corrobora con lo que éste dispuso en los artículos 14, fracción III, último párrafo, 71, párrafo noveno, y 77, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, en los que expresamente se encuentra prevista la posibilidad de que las personas morales puedan presentar el aviso de suspensión de actividades en términos precisamente del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que lo regula en sus artículos 25, fracción V, y 26, fracción IV, inciso a), y aun cuando en este último sólo se mencionan explícitamente a las personas físicas, de acuerdo con la interpretación conforme, que debe atender a la preservación del derecho humano a la seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es la más favorable para los gobernados, se llega a la conclusión que implícitamente el derecho de presentar el aviso de suspensión de actividades también corresponde a las personas morales y no únicamente a las físicas.

Consecuentemente, el criterio adoptado por la autoridad, al no permitir a las personas morales presentar el aviso de suspensión de actividades, genera afectaciones a su esfera jurídica y económica.

a) Consecuencias jurídicas de la problemática.

Afectación al principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la autoridad al prohibir a las personas morales presentar el aviso de suspensión de actividades hace diferencias y otorga un trato

además de tomar en cuenta la voluntad de su creador, la aplicación de la norma derivará de una interpretación que atienda, precisamente, al sentido o fin perseguido por esa norma o disposición legal.

21/2013/CTN/CS-SPDC. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. EL ESPÍRITU DE LA LEY DEBE PERMEAR LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS QUE LA REGULAN. Conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir para cubrir los gastos públicos de la Federación, estado o municipio en que residan, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, por regla general, en materia tributaria las normas sustantivas tienen un fin eminentemente recaudatorio, con el objeto de que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para sufragar aquéllos gastos, así como, en relación con el pagador de impuestos, respetar sus derechos fundamentales, en especial el referente al que el deber de contribuir sólo se genera cuando se actualizan las hipótesis específicamente previstas por el legislador. Luego, al momento de interpretar dichas normas, resulta indispensable que los actores de la relación tributaria (Fisco y contribuyentes) atiendan al espíritu de la Ley, ya que ello conducirá a la más adecuada y correcta aplicación de la disposición normativa, pues tendrá en cuenta el sentido, razón o causa por la que el legislador incorporó esa norma al orden jurídico y las finalidades que con ella se persiguen.

desigual respecto de los contribuyentes personas físicas a quienes si les permite la presentación del aviso de suspensión de actividades. En efecto, el principio de equidad tributaria que debe prevalecer en las normas tributarias, implica que el impacto tanto del gravamen como de las cargas adjetivas sea el mismo para todos los contribuyentes colocados en la misma circunstancia contributiva, esto es, se deberá dar el mismo trato a los iguales y distinto a los desiguales, sin hacer distinción de especie o persona, criterio que es acorde con los emitidos por el propio Poder Judicial de la Federación⁹.

En el caso que nos ocupa, el principio aludido es trastocado por la autoridad pues sólo permite a las personas físicas presentar el aviso de suspensión de actividades negándoles a las personas morales, que se encuentren exactamente en los mismos supuestos de las personas físicas, la presentación del aviso. Dicha negativa por parte de la autoridad coarta el derecho de esta categoría de contribuyentes de gozar de los beneficios que se derivan de la presentación del aviso de suspensión de actividades, como sería el dejar de presentar declaraciones periódicas. Además, no se debe perder de vista que las personas de derecho colectivo son susceptibles de la protección de los derechos humanos, así lo ha sostenido este *Ombudsman* fiscal, en diversos estudios realizados en torno al tema¹⁰ y, en concordancia con el criterio sustentado por el Poder Judicial de la Federación.¹¹

⁹ **EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL.** El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, **se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación** y, en cambio la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, **sin consideración de especie o de persona.** Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade. (Énfasis añadido).

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Séptima Época, Primera Parte: Pleno, volumen 199-204, Primera Parte, pág. 144, Jurisprudencia (Constitucional Administrativa).

¹⁰ "(...)"

...esta Procuraduría coincide, como se ha afirmado en las diversas resoluciones jurisdiccionales, documentos y legislaciones citadas en este documento, que si bien no puede determinarse que las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos como tal, es dable afirmar que la titularidad de estos derechos no puede restringirse sólo a las personas físicas. Debemos entender que las personas jurídicas colectivas son una ficción jurídica compuesta por individuos, por lo que las afectaciones que se realicen a las personas jurídicas colectivas pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran, por lo que la tutela de dichos derechos también debe hacerse extensiva a las personas jurídicas colectivas.

(...)"

Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa de la Defensa del Contribuyente. II. Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas. Número VI. Pág. 25. Visible en www.prodecon.gob.mx.

Asimismo, se advierte una afectación a los derechos de los contribuyentes personas morales, tutelados por la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en específico a lo dispuesto por los artículos 2, fracciones VIII y IX, y 4 los cuales señalan que los contribuyentes deben ser tratados con respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria, lo que implica que ese respeto y consideración se traduzca en prácticas justas e incluyentes en los beneficios que otorgan los diversos avisos ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), como lo es el aviso de suspensión de actividades. Asimismo, las irregularidades cometidas por la autoridad contravienen la prerrogativa con la que cuentan los contribuyentes de que las actuaciones de la autoridad fiscal que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte **menos onerosa**, lo anterior es así, pues al no poder presentar el aviso multicitado, se ven obligados a seguir cumpliendo con todas sus obligaciones fiscales, aun cuando no están operando, ni generando ingresos, lo cual les resulta altamente costoso. En el mismo sentido, los servidores públicos de la administración tributaria, se encuentran obligados a facilitar a los contribuyentes, en todo momento, el ejercicio de sus derechos, como lo es la presentación de avisos que los releven de cargas tributarias¹². La propia Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 2 dispone que dicho órgano desconcentrado tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y **equitativamente** al gasto público¹³. Lo anterior, sin soslayar el hecho de que a nada práctico

¹¹ Época: Décima Época Registro: 2002853 Instancia: SEPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2 Materia(s): Constitucional, Común Tesis: I.7o.P.1 K (10a.) Pág. 1418 [TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2; Pág. 1418 .

PERSONAS MORALES. SON SUSCEPTIBLES DE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS, AL ESTAR INTEGRADAS POR PERSONAS FÍSICAS Y POR TENER EL CARÁCTER DE PARTE EN EL JUICIO DE AMPARO. De acuerdo con la interpretación convencional, podría considerarse que la titularidad de los derechos humanos únicamente corresponde a las personas físicas; sin embargo, la realidad jurídica evidencia que las personas morales o jurídicas también los adquieren, y son susceptibles de protección, puesto que dichos derechos han evolucionado a una protección más amplia, como los llamados de primera generación, entre los que destacan los de propiedad, posesión, credo religioso, personalidad, acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad, entre otros. Lo anterior es así, ya que se conceden a los seres humanos (personas físicas) en tanto que forman parte de una agrupación determinada, como las personas morales ofendidas; además, porque de acuerdo con el artículo 5o. de la Ley de Amparo, son partes en el juicio de amparo, entre otros, el tercero perjudicado, pudiendo intervenir con ese carácter el ofendido o las personas que conforme a la ley tengan derecho a la reparación del daño proveniente de la comisión de un delito, y entre éstas no sólo participan las personas físicas, sino también las morales (privadas u oficiales). SEPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO Amparo en revisión 132/2012. 4 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Ricardo Ojeda Bohórquez. Secretario: José Rodolfo Esquinca Gutiérrez.

¹²Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Artículo 2o.- "Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

(...)

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

(...)"

Artículo 4o.-"Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

¹³ Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 2º. "El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, ..."

conduce, ni para el contribuyente ni para la autoridad, la presentación de declaraciones que no reflejan actividad económica alguna.

b) Consecuencias Económicas de la problemática.

El criterio adoptado por la autoridad fiscal al no permitir presentar a las personas morales el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 25, fracción V, del RCFF, ocasiona a estos contribuyentes afectación en su esfera económica. En efecto, se entiende que si un contribuyente pretende hacer uso del aviso de suspensión de actividades es porque ha dejado de realizar las actividades que dan lugar a la obtención de sus ingresos y, por ende, a la presentación de declaraciones. Ante tal escenario, el contribuyente que requiera suspender sus actividades ante el fisco federal es porque **no está generando ingresos** —incluso por motivos de fuerza mayor o caso fortuito— situación que lo coloca en un estado de vulneración económica. Así, presentar declaraciones y seguir sujeto al cumplimiento de obligaciones aun cuando no está obteniendo ingresos, resulta una carga excesiva generándole gastos que por obvias razones, no podrá cubrir.

Al respecto, cabe destacar lo que la autoridad fiscal sugiere, en su contestación al Análisis Sistemático 9/2013 emitido por este Organismo, *“...que aquellas sociedades que se encuentren imposibilitadas para seguir realizando sus actividades pueden aplicar, si es el caso, lo dispuesto por los artículos 229 y 234 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y, por ello, proceder a su disolución o liquidación (considerando que dicha Ley no prevé una suspensión de actividades), a fin de presentar como una alternativa el “Aviso de Cancelación al Registro Federal de Contribuyentes por liquidación total del activo”...”*¹⁴ ante la sugerencia planteada, se advierte que si bien es cierto puede resultar una alternativa para los contribuyentes personas morales, también lo es que la disolución trae consigo diversos gastos —destacando los de fedatarios públicos, derechos por la inscripción al Registro Público de la Propiedad, entre otros¹⁵— para su procedencia, mismos que, ante la condición económica del contribuyente, resultaría, igualmente, una erogación difícil de cubrir. Además, si por motivos económicos el contribuyente no da cumplimiento a la presentación de las declaraciones periódicas respectivas, su situación se agrava pues será acreedor de sanciones económicas —multas— por la omisión respectiva.

Conforme lo expuesto, resulta claro entonces que la limitación a la que se enfrentan los contribuyentes personas morales al no poder presentar el aviso de suspensión de actividades, afecta considerablemente su esfera económica.

¹⁴ Oficio 600-01-2013-42017 de 12 de noviembre de 2013. Pág. 5.

¹⁵ De las investigaciones realizadas por esta Procuraduría, se conoció que el costo para proceder a la liquidación de una sociedad mercantil es variado y puede fluctuar entre los \$13,373.72 y los \$31,972.00 (Datos que constan en los autos del expediente en que se actúa).

RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria otorgar plena vigencia al principio *pro homine* recogido por nuestro Máximo ordenamiento legal, así como garantizar a los contribuyentes el debido respeto a sus derechos fundamentales y, gozar de seguridad y certeza jurídica en las disposiciones fiscales que les aplican.

Con base a lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **RECOMIENDA** al SAT:

1. Otorgar plena vigencia a lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos conforme al cual se encuentra obligado a interpretar las normas favoreciendo a las personas la protección más amplia.
2. Privilegiar el espíritu de las disposiciones legales, en la interpretación y aplicación que haga de los artículos 25, fracción V y 26 del RCFF, en concordancia con diversos de la LISR, considerando que si dichos preceptos se refieren al aviso de suspensión de actividades para personas morales atiende a que no era la intención del legislador, ni del Ejecutivo prohibirlo.
3. Tutelar el principio de equidad tributaria que debe revestir cualquier disposición de carácter fiscal, aun en el caso de trámites, dando un trato igual a cualquier contribuyente que se encuentre en el mismo supuesto jurídico previsto por la norma.
4. Modificar su criterio, a efecto de que las personas morales que han dejado de realizar actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas y no estén sujetas al cumplimiento de otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismas o por cuenta de terceros, puedan presentar el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 25, fracción V, del RCFF.
5. Modificar los formatos y herramientas electrónicas para permitir a las personas morales presentar el aviso de suspensión de actividades.
6. Suplir, a través de reglas de carácter general, la discordancia que se deriva de los artículos 25 y 26 del RCFF a fin de privilegiar los derechos de los contribuyentes personas morales.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 79 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, al JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; el plazo **DIEZ días hábiles** siguientes al en que surta efectos la notificación de esta **RECOMENDACIÓN** para que informe si la acepta o, de lo contrario, funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Se informa a las autoridades que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente RECOMENDACIÓN por oficio a las diversas autoridades involucradas, en la inteligencia de que se pone a su disposición, las actuaciones que obran en los expedientes de mérito, a fin de que se cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

Con fundamento en lo dispuesto por en el artículo 27, fracciones I, XVII, XVIII y XXI del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2013, **DESE VISTA** de la presente RECOMENDACIÓN a la Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa de la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos de esta Procuraduría, para los efectos legales conducentes.

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA.

JLFJ/AML/MVC/ERG

ANEXO I MOTIVACIÓN

I. Se eliminan 20 palabras relativas al:

- Nombre de las personas morales, toda vez que se trata de datos personales, es decir información concerniente a personas que se hacen identificables a través de este dato y que al hacer posible tal identificación, vulneraría la intimidad de los mismos. Por tal motivo, y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, esta información se clasifica como CONFIDENCIAL, lo que prohíbe su publicidad.