

---

## NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL A SOCIEDADES EN LIQUIDACIÓN

Alfredo SALGADO LOYO<sup>1</sup>

Uno de los aspectos que se presta a mayores complicaciones en el entramado que integra la actividad administrativa, lo constituye la notificación de los actos administrativos, pues cada caso en concreto presenta particularidades que pueden afectar la diligencia, lo que ocasiona que tanto autoridades como gobernados resientan efectos adversos en su actuar.

Recientemente, llamó mi atención un caso particular en el cual, una empresa auditada en proceso de liquidación dejó de ser localizable en su domicilio fiscal, por lo cual, la autoridad fiscalizadora procedió a realizar las notificaciones subsecuentes por medio de estrados y que en opinión de un Tribunal Colegiado, resultó un actuar indebido porque aquella pudo haber acudido al domicilio fiscal de su liquidador, con lo que finalmente resultó extemporánea la conclusión de las facultades de comprobación.

Empero, este resultado me motiva a efectuar las reflexiones que compartiré a continuación y, que espero, puedan servir para efectuar adecuaciones legislativas de cara al futuro.

De conformidad con el Artículo 9º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada.

Sobre este aspecto, resulta que la comunicación de los actos administrativos a los gobernados puede realizarse –en términos generales– mediante dos procedimientos, que son la publicidad y la notificación. Respecto a la publicidad, puede señalarse que consiste en una forma de informar a una colectividad de individuos sobre algo; mientras, la notificación consiste en hacer una comunicación singular a una persona física o moral.

La exigencia de la notificación establecida por el legislador tiene por miras proteger al afectado por la decisión administrativa, específicamente en las garantías de audiencia y debido proceso, pues solamente cuando aquel conoce el contenido de un acto que puede resultarle lesivo, se encontrará en posibilidad de realizar una oportuna y adecuada defensa de sus intereses.

De esta manera, es a través de la notificación que la Administración Pública pone en conocimiento del administrado, la decisión que pudiera afectar sus derechos o intereses,

---

<sup>1</sup> Doctor en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Cuenta con una larga trayectoria en el Gobierno Federal y tres Administraciones Locales de 1975 a 1998. Entre 2004 y 2009 se desempeñó como Director General del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, H. Cámara de Diputados y Titular de la Consultoría Jurídica del Senado de la República. Actualmente se desempeña como Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, desde enero de 2009.

de tal suerte que pueda conformarse con la decisión o combatirla a través de los medios legales existentes. Lo anterior resulta claramente de una importancia capital en los procedimientos iniciados de oficio, debido a que obviamente los que son iniciados a instancia de parte, el particular conoce y aguarda la emisión de los actos administrativos cuyo origen impulsó directamente; lo que no acontece con los primeros, dado que el impulso correspondiente recae directamente en la emisora.

Ante ello, es dable afirmar que uno de los requisitos de efectividad de todo acto administrativo, lo representa el acto de notificación, pues en la medida que este no se verifique, el acto podrá ser válido, pero definitivamente no será eficaz, ni podrá ser ejecutado.

En este punto, conviene recordar que las personas suelen ser clasificadas en dos grandes tipos, jurídicas individuales o jurídicas colectivas, esto es, personas físicas o personas morales; y, en general, por persona se entiende todo ente capaz de tener facultades y deberes<sup>2</sup>; mientras, la capacidad es la aptitud de ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

Tratándose de personas morales, pueden ser de Derecho Público o Privado, tal como se desprende del Código Civil Federal, que indica:

Artículo 25.- Son personas morales:

I.- La Nación, los Estados y los Municipios;

II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III.- Las sociedades civiles o mercantiles;

IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI.- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;

VII.- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Tomando en cuenta que la persona moral, claramente constituye una ficción jurídica en la que los intereses de un grupo de personas se encuentran englobados bajo una misma personalidad; resulta que al existir esta multiplicidad de individuos se hace necesario un acto de representación, en el cual una o varias personas físicas se encarguen de expresar la voluntad del grupo, pues como lo señala el Artículo 27 del Código Civil Federal, las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

---

<sup>2</sup> García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 51ª. ed., México, Porrúa, 2000, p. 271.

Es debido a estos actos de representación legal que los miembros integrantes de una persona moral no pueden ser considerados en forma individual y directa para efectuar una notificación, dado que aunque conformen ese grupo, no son sus representantes legales, sino que para ello debe actuar quien hubiera sido designado formalmente para ello.

Así, es fácil concluir que cuando el particular es una persona física, no cabe duda que la notificación de un acto administrativo puede serle dirigida directamente a quien resentirá sus efectos, sin desconocer que por excepción puede tener un representante legal que la reciba en su nombre; mientras, en el caso de las llamadas personas morales (o colectivas), la notificación debe ser recibida forzosamente por quien legalmente se encuentre facultado para su representación.

Ahora bien, para que una persona moral desaparezca de la existencia jurídica y se extingan igualmente sus obligaciones, es necesario agotar un procedimiento; y, específicamente en el caso de la disolución anticipada de una sociedad, debe efectuarse un acuerdo de los socios, que deberá venir acompañado de la inscripción correspondiente en el Registro Público de Comercio, iniciando a continuación el procedimiento de liquidación de la sociedad, como lo señalan los Artículos 2720 y 2726 del Código Civil Federal; así como 182, fracción II, 229, fracción III y 234, de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En conjunto con el procedimiento de liquidación de una sociedad, debe seguirse un procedimiento que dará de baja el registro federal de la contribuyente, mediante la presentación de un aviso de liquidación ante el Servicio de Administración Tributaria, que puede ser presentado hasta dentro del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente, conforme lo establece el Artículo 30, fracción VII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014; lo cual, significa que la liquidación comienza incluso si la autoridad hacendaria no ha sido informada de lo anterior.

La liquidación, por disposición expresa del legislador, en el Artículo 235 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, estará a cargo de uno o más liquidadores, quienes serán representantes legales de la sociedad disuelta, dado que esta conserva su personalidad para efectos de la liquidación; esto es, la representación de una persona moral en liquidación por ministerio de ley recae sobre la persona que hubiere sido designada con el carácter de liquidador, por ende, cualquier notificación que deba realizarse a la sociedad en liquidación forzosamente debe hacerse a través de la persona que goce de esta designación, quien además, responderá por los actos que ejecute excediéndose de los límites de su encargo.

La designación de un liquidador entonces no es opcional a la persona moral en disolución sino forzosa, incluso, en caso de que no sea realizada la designación de la persona que deba ocupar este encargo, puede ser realizado por la autoridad judicial, como se desprende del Artículo 236, segundo párrafo, de la propia Ley General de Sociedades Mercantiles.

Teniendo esto presente, surge el problema que motivó la redacción de estas reflexiones, pues tratándose de sociedades en liquidación el Artículo 136, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es contundente en señalar que las notificaciones deben ser realizadas por conducto de su liquidador o liquidadores, como se aprecia a continuación:

Artículo 136.- Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Del precepto antes transcrito, se resalta que el legislador dispuso expresamente que las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas; o bien, pueden ser efectuadas en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

El precepto citado en el párrafo que antecede, define al domicilio fiscal de las personas morales que residan dentro del país, como el local en donde se encuentre la administración principal del negocio, y si se trata de personas morales en el extranjero, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen; situación que no cambia al estar ante la presencia de una sociedad en liquidación, pues no existe disposición alguna que señale lo contrario.

Posteriormente, en el último párrafo del mismo precepto, el legislador claramente atendiendo a la situación jurídica de una empresa en proceso de liquidación, establece que las comunicaciones que deban realizarse, deben ser recibidas por el liquidador o liquidadores que se hayan nombrado al efecto; lo cual, permite conocer a quién deben entregarse las notificaciones, pero conviene enfatizar que no se modifica el sitio en que deben realizarse tales diligencias.

Teniendo todos estos elementos surgen las interrogantes, ¿son igualmente válidas las diligencias que se realizan en el domicilio fiscal señalado por la contribuyente que

aquellas que se efectúan en el domicilio fiscal o personal de su representante legal (liquidador)? ¿Se puede acudir indistintamente a cualquiera de ellos?

Al respecto, se ha evidenciado que el Artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, no menciona la posibilidad de acudir al domicilio fiscal o particular de la persona física que hubiera sido designada con el carácter de liquidador, sin embargo, el Artículo 134, fracción III, del propio ordenamiento, dispone que las notificaciones de los actos administrativos se harán por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, se ignore su domicilio *o el de su representante*, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V, del Artículo 110 del propio Código, es decir, cuando el contribuyente desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información; o después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos; o cuando hubiera realizado actividades por las que deba pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso; o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

La interpretación literal de la norma lleva a concluir que el legislador faculta a la autoridad hacendaria a buscar en primer término al contribuyente en el domicilio señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes; si en ese lugar no fuera localizable, le autoriza a acudir a "su domicilio," que claramente no es el fiscal, sino el personal; y finalmente, si ahí tampoco fuere localizable, la autoridad puede acudir al "domicilio" (a secas) de quien sea su representante legal.

De lo anterior, surgen dificultades para que la autoridad fiscalizadora pueda notificar sus decisiones al particular afectado y de las cuales, la práctica demuestra que no se ejercen en los términos previstos por el legislador, como se demostrará en los párrafos siguientes.

En primer término, resulta que entre las muchas obligaciones existentes a cargo de los contribuyentes, no se advierte que deban mantener informado al Servicio de Administración Tributaria, sobre la identidad de la persona o personas que tengan a cargo su representación legal (recordando que en las personas morales, siempre debe existir alguien con ese carácter); siendo además, sustituibles en cualquier tiempo y por cualquier razón.

Obviamente cada una de estas personas físicas que actúan como representantes legales, deben gozar de personalidad propia para poder actuar a nombre de otra, para ello deben reunir los atributos propios de la personalidad, como lo es un domicilio propio en el que residan habitualmente y donde ejerzan sus derechos y cumplan sus obligaciones, según establece el Artículo 29 del Código Civil Federal.

Y justo en ese aspecto es donde se hace patente que el legislador no previó mecanismos adecuados que permitan a la autoridad hacendaria reencausar la búsqueda de un contribuyente no localizable, por conducto de su representante legal, aunque la faculte a acudir a su domicilio (personal).

Lo anterior se sustenta en el hecho de que si bien es cierto cuando la autoridad demandada ejerce cualquiera de las facultades de comprobación que se comprenden en el Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de personas morales, se hace necesario que requiera la presencia de su representante legal; no menos cierto es que el legislador no previó que al mismo tiempo debiera ser otorgada la información personal de quien tenga ese carácter, es decir, en ese acto no se obliga a que la fiscalizada indique cuál es el registro federal de contribuyentes de su representante legal, en dónde se ubica su domicilio personal y el fiscal, etcétera; tampoco, se encuentra obligada a indicarle a la autoridad hacendaria si cuenta con múltiples representantes legales, ni la información personal de cada uno de ellos, pese a que pudieran actuar cada uno en diferentes momentos durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

De esta manera, una persona moral que desaparece de su domicilio fiscal una vez que se han iniciado las facultades de comprobación, no puede ser localizada por conducto de su representante legal por el simple hecho de que este se encuentre al corriente en sus obligaciones fiscales, incluyendo la designación y actualización de su domicilio fiscal; debido a que no existe forma prevista en la ley en que la auditora pueda relacionar los datos de uno y otro.

Incluso, en la práctica cuando la autoridad hacendaria no consigue localizar al contribuyente; no procede a efectuar una búsqueda de todos y cada uno de sus representantes legales, como lo autoriza la norma en comento, sino que sin miramientos realiza la notificación por medio de estrados, dado que es altamente inconveniente efectuar una búsqueda de personas de las que no se tienen mayores datos que su nombre.

Sobre el particular, debe indicarse que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 118/2015 (10a.), con el rubro: *"NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN 'NO SEA LOCALIZABLE' ESTABLECIDA EN LA PRIMERA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013"*; señala que la autoridad hacendaria no se encuentra obligada a buscar al contribuyente fuera de su domicilio fiscal; y aunque no analiza el punto en comento, ciertamente avala lo que es una conducta práctica y real, consistente en que la autoridad no puede efectuar una búsqueda por cielo, mar y tierra, sino atenerse a los datos que le fueron proporcionados.

En el caso de los liquidadores esta situación resulta algo distinta, dependiendo de la etapa en la que se encuentre el proceso de liquidación, como se explica enseguida:

Como se ha mencionado con anterioridad, tratándose de personas morales en proceso de liquidación, es forzoso que sea designado por lo menos un liquidador, incluso, puede ser señalado por una autoridad judicial; pero el momento mismo de su designación no se informa inmediatamente a la autoridad fiscalizadora, dado que ello se realizará posteriormente mediante la presentación de un aviso de liquidación, que puede ser presentado dentro del mes siguiente a aquel en que se haya presentado la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente, según dispone expresamente el Artículo 30, fracción VII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente.

Sobre este aviso en particular, debe señalarse que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no indica cuáles datos debe contener; sin embargo, al acudir a la página oficial del Servicio de Administración Tributaria<sup>3</sup>, puede advertirse que el aviso de liquidación tiene campos para asentar los datos personales de un liquidador (aunque legalmente pueden ser varios), incluyendo la ubicación de su domicilio personal y su Registro Federal de Contribuyentes, con lo cual, en este único caso, la autoridad sí contará con una forma fehaciente para realizar la búsqueda de la persona moral por conducto de aquel. Pero lo anterior, no deriva de una adecuada disposición normativa que así lo establezca, sino de lo que se señala dentro de un simple formulario que no se encuentra debidamente regulado y cuyo contenido podría haber excluido (o excluir a futuro) tal información.

Como un problema adicional, conviene mencionar que si posteriormente esta persona física, presenta un aviso de cambio de domicilio fiscal ante la autoridad hacendaria, debe tenerse presente que se trata del cumplimiento de una obligación a título personal, que no tiene por qué impactar la actuación de la autoridad, en la medida que este acto no se realiza con el carácter de liquidador y que, como se ha mencionado, la ley no prevé expresamente que la autoridad pueda acudir al domicilio fiscal del representante legal.

Lo anterior guarda relevancia, porque se exige a la autoridad que coordine el registro de dos contribuyentes en forma conjunta, pese a que cada uno de ellos debe cumplir, en lo personal e individual, con sus obligaciones fiscales, lo que en realidad no encuentra asidero en la legislación ni en la lógica jurídica. Lo primero, porque claramente la legislación analizada no indica eso y, lo segundo, porque tal circunstancia implica confundir las obligaciones del representante con las del representado, sin mencionar las complejidades materiales de intentar llevar un registro en esos términos.

Efectivamente, es un hecho de la naturaleza que a la persona que ostenta el carácter de liquidador, podría acontecerle cualquier eventualidad que le impidiera continuar con ese cargo, sin que se prevea la presentación de un nuevo aviso de liquidación para informar sobre su sustitución; incluso, debe recordarse que el cargo de liquidador puede recaer legalmente en una o varias personas, sin embargo, en el formulario correspondiente ni siquiera

<sup>3</sup> Consultable en: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/formas\\_fiscales/Documents/ForRX\\_140716.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/formas_fiscales/Documents/ForRX_140716.pdf).

existen los espacios para señalar a otro liquidador, lo que igualmente constituye un obstáculo para que la autoridad pueda intentar la diligencia con el representante legal de una empresa en liquidación.

Ante todo lo antes expuesto, resulta evidente que las notificaciones a una empresa en liquidación, no se encuentran suficientemente reguladas ni se ha escrito lo suficiente sobre el tema, quedando sujeta la autoridad hacendaria a interpretaciones variables y situaciones fácticas que no brindan certeza sobre la forma de proceder en estos casos.

Finalmente, retomando las interrogantes que se plantearon en el presente ejercicio, puede concluirse lo siguiente:

1) El legislador no previó expresamente que la notificación pudiera o debiera realizarse específicamente en el domicilio fiscal del representante legal de los contribuyentes, aunque conforme al Artículo 134, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, podría considerarse válido (pero no obligatorio), que acudiera a su domicilio personal. No obstante, no se considera acertado que haya establecido esa posibilidad, dado que no previó los mecanismos adecuados para que la autoridad tenga conocimiento de la ubicación del domicilio personal del representante legal.

En el caso de sociedades en liquidación, puede o no existir la posibilidad de que la autoridad cuente con la información suficiente para acudir con el liquidador o liquidadores, sin embargo, ello no es fruto de lo establecido en la legislación, sino que depende de los datos que exija el formato de aviso de liquidación y si este se modificara o bien, no fuera debidamente llenado, podría incluso desaparecer esa fuente de información.

Además, la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido que no existe obligación a cargo de la autoridad hacendaria de buscar a los contribuyentes fuera de su domicilio, con lo que se ha dado sustento a lo que en la práctica cotidiana era una realidad, esto es, que la autoridad fiscal no puede acudir al domicilio de todos y cada uno de los representantes legales de una sociedad, para notificar sus determinaciones.

Ante ello, es posible señalar, aunque legalmente las notificaciones deben ser realizadas con el liquidador o cualquiera de los liquidadores de la empresa en extinción, no en todos los casos la autoridad contará con la posibilidad de ubicarlos y tampoco, se encuentra legalmente obligada a acudir a su domicilio fiscal.

2) No se puede concurrir indistintamente al domicilio fiscal y al personal del representante legal, pues la legislación únicamente faculta a la autoridad hacendaria a acudir a su domicilio personal, e incluso, para que este sea procedente, deben verificarse supuestos específicos que permitan a la autoridad demandada obrar en esos términos.

Concretamente, ya se ha mencionado que la autoridad debe dirigirse, en un primer término, al domicilio fiscal de los contribuyentes, si no los localizara en ese lugar, podría acudir a su domicilio, y solamente si en este tampoco fueran localizables, legalmente podría hacerlo

al domicilio de su representante legal; es decir, deben agotarse antes los escenarios que la ley contempla.

Con estas reflexiones, se pretende evidenciar algunas de las dificultades e imprecisiones legales que dificultan la realización de las diligencias de notificación, con la finalidad que en su oportunidad se hagan adecuaciones a la legislación, las cuales brinden certeza sobre cuáles acciones puede realizar la autoridad fiscalizadora, para localizar a un contribuyente o bien, cuáles deben ser suprimidas del texto normativo.