



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

LICENCIATURA EN DERECHO

**TRABAJO POR ESCRITO QUE
PRESENTA:**

BERNARDO RUIZ HERNÁNDEZ

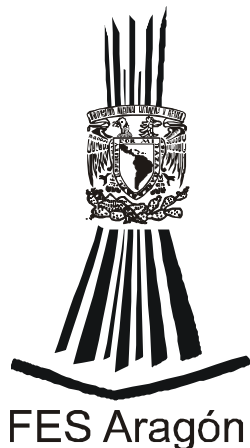
TEMA DEL TRABAJO:

**“PROBLEMÁTICA DE LA EMISIÓN DE MULTAS POR LA
PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE AVISOS DE
INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL”**

**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN
COLECTIVA” DE DERECHO ADMINISTRATIVO**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO



NEZAHUALCOYÓTL, ESTADO DE MÉXICO, 2010



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Dedicatorias

Mi tesina se la dedico con todo mi amor y cariño:

Principalmente a ti madre que fuiste mi inspiración a seguir, que me alentaste a seguir adelante demostrándome la fuerza de voluntad que te caracteriza y las ganas de salir adelante con las cuales me alimentaba día con día para ser igual que tu. Gracias por darme el valor de salir adelante, por darme esta maravillosa profesión por la cual luchamos juntos y ahora podemos disfrutar este gran logro que fue nuestra meta principal.

A mi hermano Omar que a pesar de la vida dura que nos toco, demostramos que las cosas si se pueden hacer siempre y cuando uno así lo desee. Gracias por ayudarme de una forma tanto directa como indirecta a luchar en la vida y conseguir tus metas.

A mis hermanos de sangre Minerva, Armando, Cristino e Isao, así como a mi hermano de crianza Ricardo, por creer siempre en mi y darme su confianza a pesar de la distancia en la que siempre nos hemos desenvuelto.

A mi tío Pastor por enseñarme que la vida es dura y que a pesar de ellos siempre hay una forma para hacer las cosas correctamente. Gracias por esos consejos y regaños que me brindó en momentos importantes de mi vida.

A Don Jesús y Doña Maru que ahora son mis padrinos, pero antes que eso siempre serán mi segunda familia, con los cuales he pasado momentos especiales desde mi infancia. Gracias padrinos por haberme tendido su mano en el momento justo que lo necesité.

A ti niña que estuviste mucho tiempo a mi lado, acompañándome en los momentos difíciles y no tan difíciles. Gracias por todo y ya sabes que eres una parte especial en mi vida. Te quiero mucho Nancy.

A mis amigos que forman una parte esencial en mi vida y contribuyeron a la creación de este gran suceso para mí. Gracias amigos míos por todos esos momentos divertidos, amargos, tristes, difíciles, fáciles y especiales que pasamos y seguiremos pasando, los quiero con todo mi corazón.

Este gran logro no lo pude haber realizado sin ustedes a mi lado, todos esos desvelos sirvieron de lago y aquí está el resultado. Les agradezco por ser parte de mi vida y compartir todos estos momentos conmigo. Los quiero mucho y créanme así como ustedes me brindaron sus manos, nunca lo olvidare y ahí estará tendida la mía para cuando ustedes lo necesiten.

Agradecimientos

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberme brindado la oportunidad de haberme forjado como licenciado en derecho dentro de sus instalaciones, siendo así mi segundo hogar.

A la Maestra Diana Selene García Domínguez, por haberme brindado sus enseñanzas y la ayuda en la elaboración de mi trabajo de investigación.

A la Maestra Rosa María Valencia Granados, por la motivación brindada des el principio de mi carrera hasta el final de la misma.

A todos los profesores de la Faculta de Estudios Superiores Aragón, por las cátedras brindadas de esta Honorable Universidad.

Las cuatro leyes de la espiritualidad

Primera. “La persona que llega es la persona correcta”, es decir, que nadie llega a nuestras vidas por casualidad, todas las personas que nos rodean, que interactúan con nosotros, están allí por algo, para hacernos aprender y avanzar en cada situación.

Segunda. "Lo que sucede es la única cosa que podía haber sucedido". Nada, pero nada, absolutamente nada de lo que nos sucede en nuestras vidas podría haber sido de otra manera. Ni siquiera el detalle más insignificante. No existe el: “si hubiera hecho tal cosa... hubiera sucedido tal otra...”. No, lo que pasó fue lo único que pudo haber pasado, y tuvo que haber sido así, para que aprendamos esa lección y sigamos adelante. Todas y cada una de las situaciones que pasan en nuestras vidas son perfectas, aunque nuestra mente y nuestro ego se resistan y no quieran aceptarlo.

Tercero. "En cualquier momento que comience, es el momento correcto". Todo inicia en el momento indicado, ni antes, ni después. Cuando estamos preparados para que algo nuevo empiece en nuestras vidas, es allí cuando comenzará.

Cuarta. “Cuando algo termina, termina”. Simplemente así. Si algo terminó en nuestras vidas, es para nuestra evolución, por lo tanto es mejor dejarlo, seguir adelante y avanzar ya enriquecidos con esa experiencia.

“Ningún copo de nieve cae alguna vez en el lugar equivocado”.

“Nadie aparece en tu camino por accidente”

Sathya Sai Baba

**PROBLEMÁTICA DE LA EMISIÓN DE MULTAS POR LA PRESENTACIÓN
EXTEMPORÁNEA DE AVISOS DE INCORPORACIÓN Y
DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

	Página.
ÍNDICE.....	I
INTRODUCCIÓN.....	III

**CAPÍTULO 1
CONCEPTOS BÁSICOS**

1.1. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	5
1.1.1. Administración General de Grandes Contribuyentes.....	6
1.1.1.1. Subadministración “3” Consolidación y Autorizaciones.....	10
1.2. RÉGIMEN FISCAL.....	13
1.2.1. Clasificación.....	13
1.3. SOCIEDAD MERCANTIL.....	18
1.3.1. Constitución.....	18
1.3.2. Escisión.....	20
1.3.3. Fusión.....	21
1.3.4. Transformación.....	22
1.4. INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	23
1.5. DESINCORPORACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	24
1.6. MULTA.....	25
1.7. NOTIFICACIÓN.....	26
1.8. PRESCRIPCIÓN.....	27
1.9. CADUCIDAD.....	29

CAPÍTULO 2

MARCO JURÍDICO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

2.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	31
2.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	32
2.3. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	37

CAPÍTULO 3

PROBLEMÁTICA DE LA EMISIÓN DE MULTAS POR LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE AVISOS DE INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

3.1. PROBLEMÁTICA EN LA EMISIÓN DE MULTAS POR AVISOS EXTEMPORÁNEOS.....	40
3.2 NECESIDAD DE QUE EL SAT INFORME OPORTUNAMENTE AL CONTRIBUYENTE LA SITUACIÓN DE LOS AVISOS PRESENTADOS DE INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	42
3.3 PROPUESTA DE ADICIÓN A LOS ARTÍCULOS 70 Y 71 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	45
3.3.1. Beneficios.....	48
CONCLUSIONES.....	50
FUENTES CONSULTADAS.....	53

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación denominado “*Problemática de la emisión de multas por la presentación extemporánea de avisos de incorporación y desincorporación al Régimen de Consolidación Fiscal*”, se encontrará todo lo relacionado al mencionado régimen, desde los términos más sencillos, hasta las figuras jurídicas que se manejan para esta tesina. Todo esto con el objetivo de que el Servicio de Administración Tributaria, avise de manera oportuna al contribuyente de la situación de los avisos de incorporación y desincorporación que se presentan ante él.

La investigación se enfoca hacia los *Grandes Contribuyentes*, ya que se busca la certeza jurídica en cuanto a sus avisos presentados, a través de un aviso emitido el Servicio de Administración Tributaria, en el cual se hace saber la situación exacta de los mismos, para así tener conocimiento si son acreedores a una multa por la presentación extemporánea o si están presentados en tiempo.

Esta tesina se estructura con tres capítulos. El primero denominado *conceptos básicos*, donde se plasman los términos esenciales de una forma muy clara y sencilla, para el mejor entendimiento del tema. *El marco jurídico del régimen de consolidación fiscal en cuanto a los avisos de incorporación y desincorporación*, es el nombre del segundo capítulo donde se abordaran los preceptos legales fundamentales de la investigación; y por último el capítulo tercero, denominado *problemática de la emisión de multas por la presentación extemporánea de avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal* y en el cual existe una propuesta para la eliminación del mal uso del término de la caducidad y así darle certeza jurídica a los grandes contribuyentes, de una forma pronta y agilizar la relación contributiva en la que se encuentren.

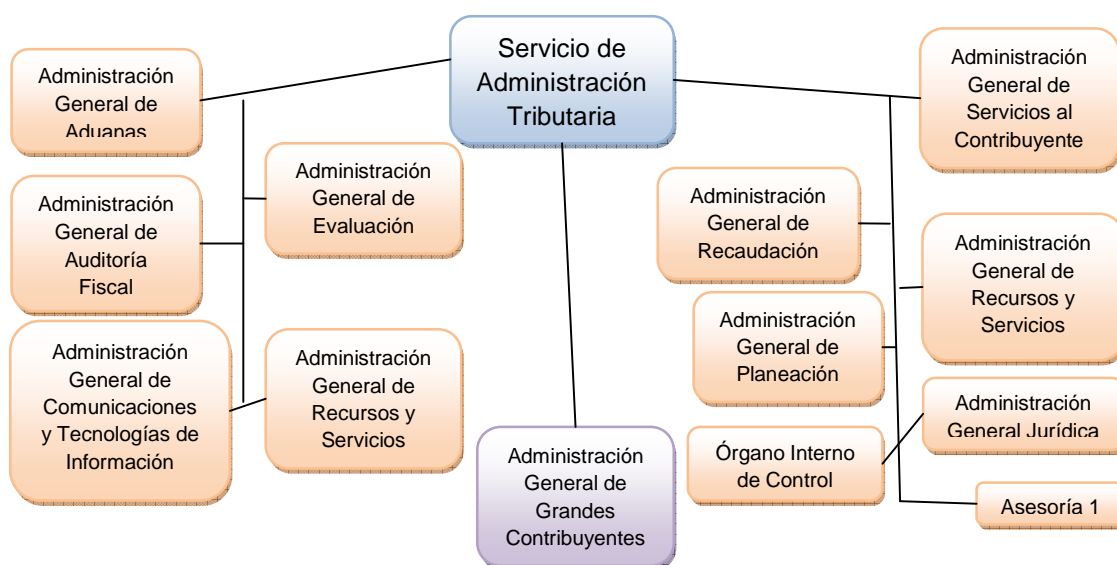
Para la elaboración de esta investigación se utilizaron una diversidad de métodos, tales como el científico, el deductivo, el analítico, el sintético y el sistémico, con la finalidad de darle solución a la hipótesis, consistente en una adición a los artículos 70 y 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los cuales, se plasmen la situación antes mencionada. La técnica de investigación fue la documental.

CAPÍTULO 1

CONCEPTOS BÁSICOS

1.1. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

El SAT es “un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que 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; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria”¹, así el SAT es una autoridad que puede ejercer su potestad como tal, para que los contribuyentes, tanto personas físicas como morales, cumplan con su obligación contributiva, a través de sus diferentes administraciones. A manera de tener un mejor entendimiento de la integración del SAT se presenta el siguiente organigrama²:



¹ Que es el SAT, 2009 [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html, 8 de septiembre de 2009, 3:27 p.m.

² Organigrama, 2009 [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/reporte_anual_2005/organigrama.htm, 1 de octubre de 2009, 4:59 p.m.

A través de sus diferentes administraciones y órganos el SAT tiene bajo su mando y ejerce sus funciones como autoridad tributaria, pero no sólo se encarga de que el contribuyente cumpla con su obligación de aportar al fisco, sino que también se encarga de la administración, normatividad, resolución de controversias y las relaciones que hay entre el fisco y el contribuyente. Es por ello, que el SAT tiene una administración especial para cada tipo de contribuyente, así como de diversas áreas de las cuales él es competente.

1.1.1. Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC).

El mismo SAT se ha encargado de definir esta administración y lo justifica diciendo que “es la encargada de los procesos de recaudación, auditoria, atención y vigilancia jurídica de los Grandes Contribuyentes”³ tal y como lo menciona el artículo 20 del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria (RISAT). Pues como su propio nombre lo dice, se encarga en general de la administración de los grandes contribuyentes, entendiéndose por este como aquella persona moral cuyos ingresos son mayores a 500 millones de pesos. Dentro de los cuales se encuentran los “partidos y asociaciones políticas, Instituciones de crédito, Auxiliares de crédito, Mutualistas de seguros y fianzas, de depósitos de valores, Casas de cambio, Sociedades Mercantiles controladoras, Personas morales con ingresos iguales o mayores a 500 millones de pesos, etc.”⁴

Conforme lo anterior, sólo las personas morales, tanto públicas como privadas, son las susceptibles de ser grandes contribuyentes, puesto que a parte de la definición antes mencionada el Reglamento Interno del SAT en su artículo 20 apartado B, señala quienes pueden ser Grandes contribuyentes, diciendo:

³ Administración General de Grandes Contribuyentes, 2007. [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/20_9174.html, 9 de septiembre de 2009, 4:30 p.m.

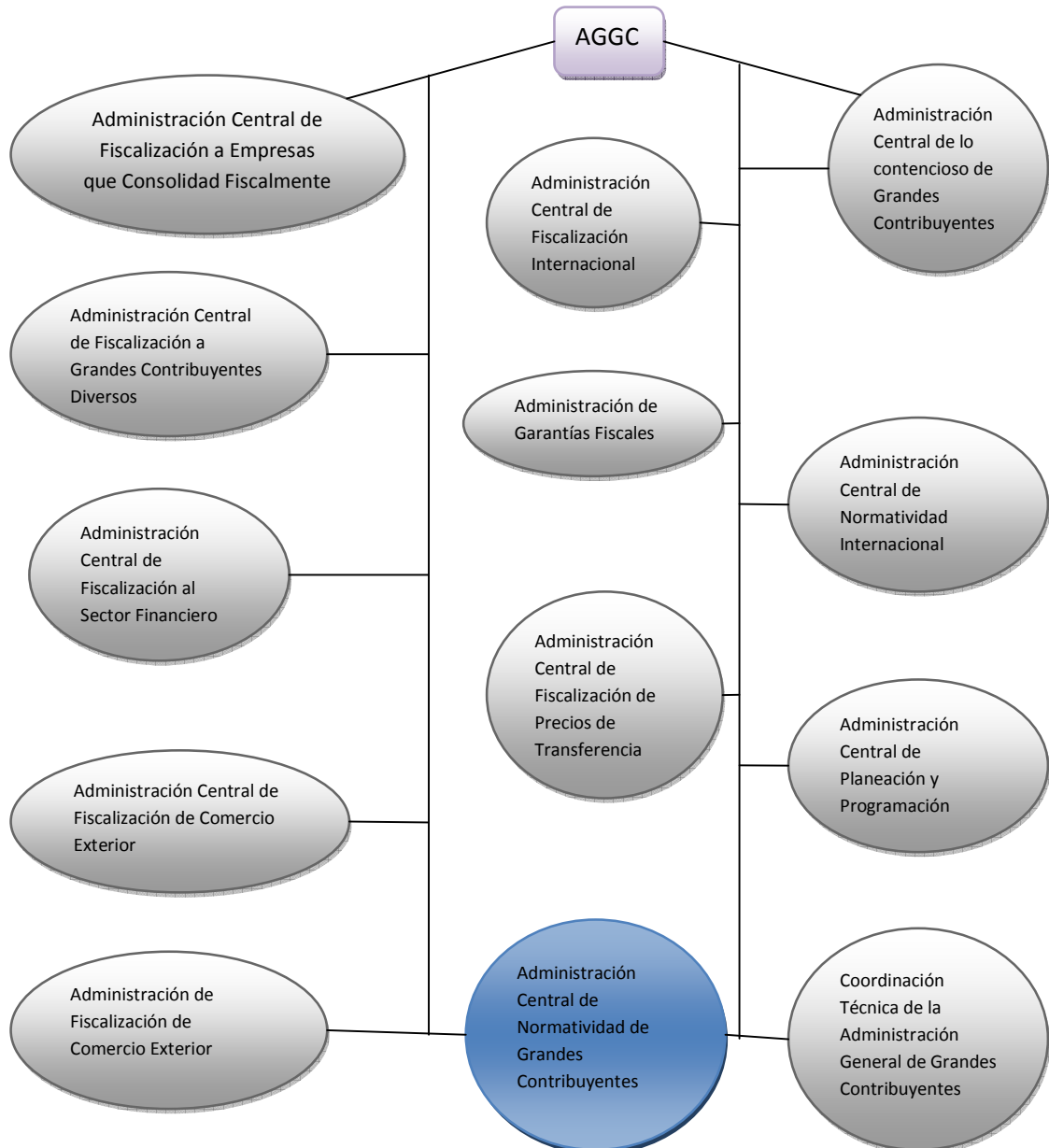
⁴ Empresas, 2009. [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/guiartf/E00015.htm, 9 de septiembre de 2009, 5:27 p.m.

- 1) La Federación.
- 2) Los Estados de la República.
- 3) El Distrito Federal.
- 4) Los integrantes de la Administración Pública Federal Paraestatal.
- 5) Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de las entidades federativas.
- 6) Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos.
- 7) Las instituciones de crédito, las organizaciones auxiliares del crédito, las casas de cambio, las instituciones para el depósito de valores y en general cualquier entidad o intermediario financiero residente en México.
- 8) Las sociedades mutualistas.
- 9) Las sociedades mercantiles que se encuentren con autorización para determinar su resultado fiscal consolidado como controladoras.
- 10) Las sociedades mercantiles controladas.
- 11) Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para consolidar sus resultados fiscales con las instituciones de crédito o casas de bolsa.
- 12) Los residentes en el extranjero, tales como las líneas aéreas y navieras con establecimiento permanente o representante en el país, así como sus responsables solidarios.
- 13) Los Estados Extranjeros, los Organismos Internacionales, los miembros del servicio exterior mexicano, miembros del personal diplomático y consular extranjero que no sean nacionales, así como los servidores públicos cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero, en el año de calendario por más de ciento ochenta y tres días naturales, ya sean consecutivos o no.
- 14) Cualquier contribuyente en materia de verificación de la determinación de deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones celebradas con partes relacionadas así como

verificaciones de origen llevadas a cabo al amparo de los diversos tratados comerciales en los que México sea parte.

15) Los responsables solidarios.

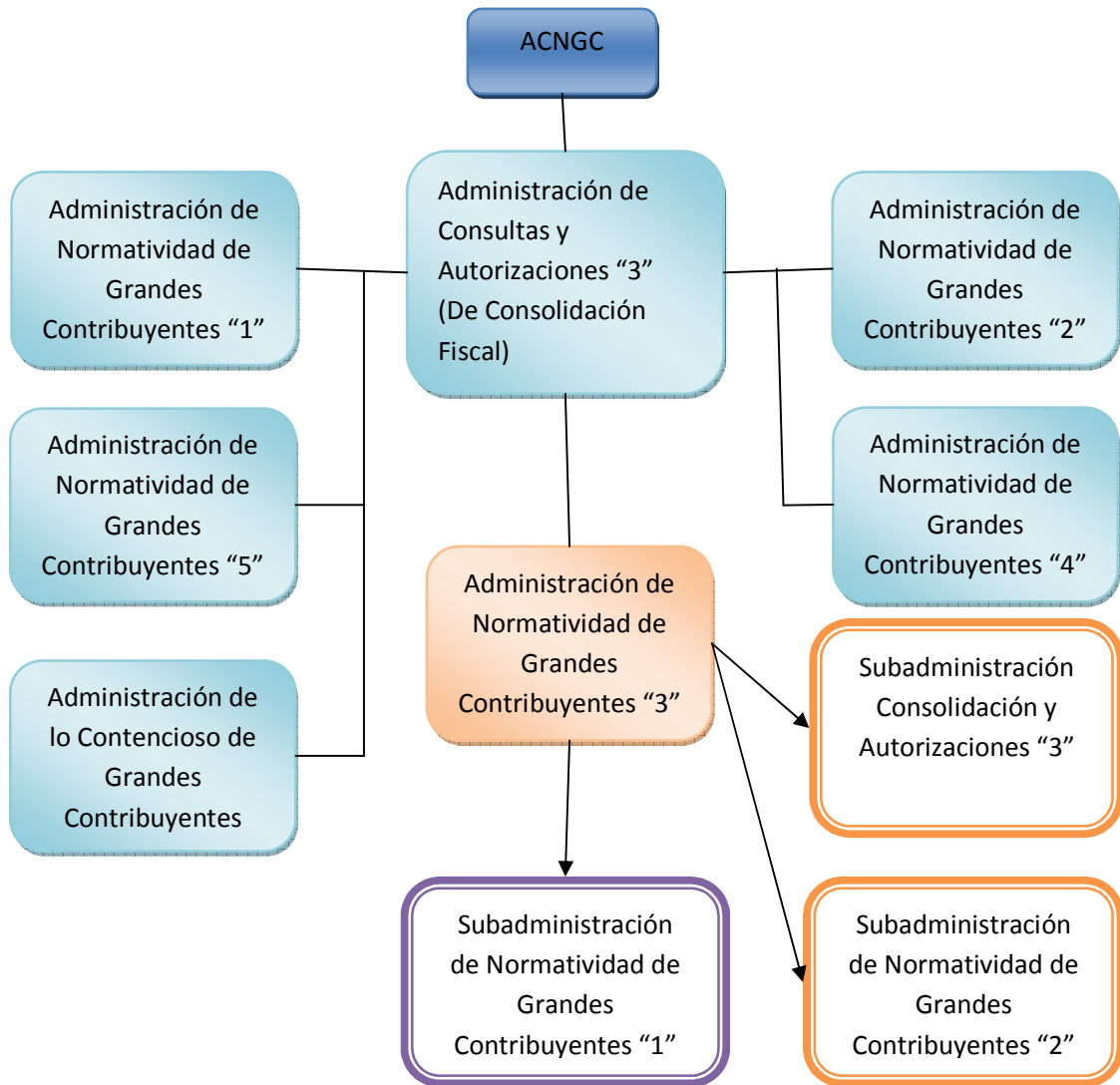
Por otra parte, la AGGC a su vez se divide en administraciones como se presenta el siguiente cuadro⁵:



⁵

Estructuras, 2009. [En línea] Disponible: http://www.portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&_idDependencia=0610, 10 de septiembre de 2009, 7:19 p.m.

Otra de las administraciones trascendentales para esta investigación, es la Administración Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes (ACNGC), misma que tiene la siguiente estructura⁶:



Esta administración tiene diferentes funciones dentro las cuales destacan las siguientes:

- 1) La regulación de la Normatividad de los Grandes Contribuyentes nacionales e internacionales.

⁶ Ídem.

- 2) El procedimiento contencioso administrativo de los grandes contribuyentes así como el recuso de revocación.
- 3) La fiscalización de las empresas que consolidan fiscalmente.
- 4) La fiscalización al sector financiero.
- 5) La fiscalización en el ámbito internacional.
- 6) La fiscalización de precios de transparencia.
- 7) La fiscalización de comercio exterior.

Por otra parte, en el cuadro anterior en donde se muestra la división y subdivisión de las diversas administraciones pertenecientes a la ACNGC, se tomará para el tema principal la Administración de Normatividad de Grandes Contribuyentes “3” (ANGC3) y la subdivisión de esta; en específico la Subadministración “3” de Consolidación y Autorizaciones.

1.1.1.1. Subadministración “3” de Consolidación y Autorizaciones (SCA3)

Esta subadministración se encuentra adscrita a la ANGC y es la encargada de las consultas y autorizaciones del régimen de consolidación fiscal a los grandes contribuyentes. Asimismo se encarga de las facultades que le confiere el artículo 20 apartado A, fracciones II, IV, XLIV, XLVI, XLVII, XLVIII, XLIX, L, LIV, LV, LVI y LVII del Reglamento interno del SAT que a la letra dice:

“Artículo 20. Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B de este mismo artículo.

A. Competencia:

...

II.- Requerir los avisos, manifestaciones y demás documentación que deban presentarse ante la misma, conforme a las disposiciones fiscales y aduaneras.

...

IV.- Informar a la autoridad competente, la cuantificación del perjuicio sufrido por el Fisco Federal por aquellos hechos que pudieren constituir delitos fiscales o de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones.

...

XLIV.- Asistir, en las materias de su competencia, a las unidades administrativas que le son adscritas, a fin de que en los procedimientos administrativos que dichas unidades lleven a cabo se cumplan las formalidades previstas en las disposiciones que los regulan, cuando dichas unidades así lo soliciten.

...

XLVI.- Revocar las respuestas favorables a los contribuyentes que lo soliciten y manifiesten su conformidad.

XLVII.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones.

XLVIII.- Resolver las consultas que se formulen en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 95-Bis de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, relativas a las obligaciones que se deben cumplir ante o por conducto del Servicio de Administración Tributaria, previa opinión de la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XLIX.- Resolver las consultas o solicitudes de autorización o de determinación del régimen fiscal que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

L.- Fungir como autoridad competente en la interpretación y aplicación de los acuerdos, convenios o tratados de los que México sea parte en materia fiscal, aduanera, de libre comercio o de

intercambio de información, incluso en lo referente a la determinación de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas de acuerdo con los procedimientos establecidos en los mismos y de las disposiciones jurídicas en dichas materias contenidas en otros instrumentos jurídicos internacionales, así como resolver los problemas específicos y consultas de interpretación y aplicación que se susciten de acuerdo con los procedimientos establecidos en los mismos.

...

LIV.- Asistir a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en sus relaciones con los funcionarios o autoridades de otros países, respecto de convenios o tratados celebrados en materia fiscal o aduanera, u otros que contengan disposiciones sobre dichas materias.

LV.- Autorizar importaciones temporales de vehículos especialmente contruidos o transformados para realizar funciones distintas a las de transporte de personas o mercancías.

LVI.- Mantener comunicación con las autoridades fiscales y aduaneras de otros países para obtener y proporcionar la información y documentación en relación con los asuntos fiscales y aduaneros internacionales de su competencia.

LVII.- Declarar la prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer multas, en relación con los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y sus accesorios de carácter federal.”

Si bien es cierto, el reglamento le otorga facultades para realizar determinados actos, también es cierto que, no todas las ejerce directamente, puesto que al igual que ella, hay otras dos subadministraciones que coadyuvan para así entre las tres poder ejercer todas las facultades encomendadas.

En conclusión, SCA3 es la encargada de autorizar a los Grandes Contribuyentes para que entren en el régimen de consolidación fiscal, así como

recibir lo avisos de incorporación y desincorporación del mismo y determinar las multas que en su caso pertinente deban de emitir.

1.2 RÉGIMEN FISCAL

El Diccionario de la Real Academia española define al régimen como “conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o una actividad”⁷. De esta definición se desprenden dos aspectos importantes, por un lado está el *conjunto de normas*; y por el otro lo que es *la cosa o la actividad*. Esto trasladado a un ámbito fiscal se entiende por el primero como todos esos ordenamientos fiscales; y por el segundo, las actividades de recaudación, los procedimientos para tales efectos, así como las formas que tiene el fisco de hacer cumplir al contribuyente su obligación contributiva

En conclusión, se define al *régimen fiscal* como el conjunto de normas y disposiciones que rigen la actividad contributiva entre Estado y los contribuyentes, así como el estatuto en el que estos últimos se ubican para determinar su resultado fiscal en la forma que más le convenga.

1.2.1 Clasificación.

Existen diferentes regímenes fiscales en los cuales los contribuyentes pueden ubicarse a fin de que sea el que más le convenga de acuerdo a sus necesidades. Para Martha Josefina Gómez Gutiérrez, existen tres tipos de regímenes, siendo los siguientes:

- 1) El de Actividades empresariales y profesionales, que hemos dado en denominarle: régimen general. En este régimen puede tributar cualquier persona sin estar limitada en el importe de sus ingresos.

⁷ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, Tomo Q-T, Vigésima Segunda edición, Espasa, España, 2001.

- 2) El Régimen intermedio. Para este régimen es necesario que las personas que tributen no tengan ingresos por más de \$4´000,000.00 al año, o bien, la cantidad proporcional de dicho importe si el periodo es menor a un año.
- 3) El de pequeños contribuyentes, o REPECOS. Para poder estar en este régimen es necesario cubrir ciertos requisitos: 1) que las ventas las realice con el público en general, es decir, con personas que no vayan a utilizar los comprobantes de la operación para su deducción fiscal, en virtud de que no cumplen requisitos, además de que el comprobante a entregar es la copia de la nota de venta. 2) el total de ingreso de los contribuyentes en el REPECOS, en ejercicio, no deben ser superiores a \$2´000,000.00, o el importe proporcional en el caso de que no se realicen en un año completo.⁸ Por lo que respecta a esta clasificación, hace falta mencionar a otros regímenes que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) para poder hablar de una clasificación completa.

Esta clasificación es una de las más sencillas y que para la realización del tema principal sólo sirve como referencia. De ello que resulta necesario aclarar que para esta investigación se tomarán en cuenta los mencionados en la LISR. En la cual se encuentran contemplados cinco tipos de regímenes:

- 1) Simplificado. Este régimen es para: “las personas morales que se dediquen exclusivamente a las siguientes actividades: 1. Agrícolas 2. Ganaderas 3. Pesqueras 4. Silvícolas 5. Autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.”⁹

⁸ Cfr. GÓMEZ GUTIÉRREZ, Martha Josefina, Elija el régimen fiscal que más le conviene, pp. 65-66, http://www.emprendedoresunam.com.mx/articulos.php?id_art=113&id_sec=12&id_ejemplar=7, 13 de septiembre de 2009, 4:45 p.m.

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, 1ª ed., Ed. IURE, México, 2001, p. 123.

En el mismo sentido la LISR no da una definición de lo que es el régimen como tal, sino que, sólo hace mención en su artículo 79 de quienes son las personas que pueden tributar en este régimen tomando en cuenta su actividad, y que a su pie y letra dice:

“Artículo 79. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:

I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.

IV. Las constituidas como empresas integradoras.

V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.”

2) De las personas morales con fines no lucrativos. Este régimen está regulado en el Título III de la LISR la cual establece las reglas generales para tales efectos. A cerca de este régimen no hay mucho que aclarar sólo que en este se encuentran reglamentados las asociaciones religiosas y culto público, ya que a través de este régimen es como presentan sus declaraciones.

3) Intermedio de las personas físicas con actividades empresariales. La LISR dice habla de este régimen y dice que en él se encuentran los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades

empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00.

4) Pequeños Contribuyentes. En esta régimen se encuentran “las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta bajo el régimen de pequeños contribuyentes, siempre que sus ingresos propios de su actividad empresarial y los interés recibidos en el año de calendario anterior, no hubiesen excedido de \$2'233,824.00 (mas actualización)”¹⁰(sic)

Esta misma definición la da la LISR, pero con la variación de la cifra que maneja, ya que es de \$2'000,000.00, y no la que el autor en comento dice. También este último resalta el objeto del régimen de pequeños contribuyentes y lo manifiesta que tiene por tal: “gravar las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como las artesanales”¹¹.

En conclusión, este régimen es donde más se registran los pequeños empresarios de los índoles señalados en la ley, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidas en la misma.

5) De Consolidación Fiscal. “Mediante la consolidación para efectos fiscales, un grupo de empresas con intereses económicos comunes son tratadas como una sola entidad, para fines del gravamen, sin perder la personalidad jurídica que tiene cada compañía que integra el grupo”¹². Esto es, la unión de varias personas morales, con el fin de presentar su resultado fiscal de una forma consolidada. Entre otros beneficios tiene que, sólo se presenta una declaración en conjunto; además del ahorro de papel y de trabajo que se genera el declarar de una forma individual.

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, Op. Cit., p.129.

¹¹ *Ibidem*, p.130.

¹² *Ibidem*, p.122.

Por su parte Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz dice que “El régimen de consolidación fiscal supone la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y que ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; pero que pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado. Esto les permite posponer el gravamen respecto de actos jurídicos celebrados entre las empresas del grupo y les da la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de una de ellas contra las utilidades fiscales de otras. Esta consolidación se limita al ámbito fiscal, no tiene efectos respecto a terceros, que no pueden exigir de la sociedad controladora el cumplimiento de las obligaciones a cargo de sus subsidiarias.”¹³ Esta definición aclara que la consolidación es una figura de naturaleza fiscal y que solo representa un conglomerado de sociedades las cuales determinan su resultado fiscal de una manera conjunta. Este régimen no tiene efectos frente a terceros puesto que, como se ha mencionado, es una figura la cual solo sirve para efectos fiscales. Cabe mencionar que esta figura se compone por dos tipos de sociedades:

1. Sociedades Controladoras. En cada régimen solo puede haber una de este tipo, ya que como su nombre lo indica es la que controla el régimen y a sus demás sociedades.
2. Sociedades Controladas. A diferencia de las sociedades controladoras, en el régimen si puede haber y debe de haber más de una sociedad controlada, ya que son requisitos de ley. Como su nombre lo indica este tipo de sociedad es controlada, ya que la controladora es propietaria de más del 50% de sus acciones con derecho a voto de la segunda.

¹³ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Impuesto Sobre la Renta. Régimen de Consolidación de resultados fiscales, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/96/el/el10.htm>, 4 de octubre de 2009, 6:31 p.m.

1.3. SOCIEDAD MERCANTIL

Manuel García Rendón define lo que es una sociedad mercantil, afirmando que “en términos muy generales, la sociedad puede ser definida como una agrupación de personas, permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y a la que el derecho atribuye o niega personalidad jurídica.”¹⁴ Esto es, el conjunto de personas con un fin en común, haciendo aportaciones de bienes o servicios y obteniendo una personalidad jurídica. La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), no da una definición exacta de lo que es una sociedad, sólo hace mención en varios de sus artículos de los elementos de la misma.

En conclusión se puede decir que una sociedad mercantil es un grupo de personas que se reúnen con un mismo fin entre ellos, aportando al capital social, ya sea en especie, trabajo o dinero y con el objetivo de perseguir un lucro a través de un servicio o producto.

1.3.1. Constitución.

Para hablar de la constitución de una sociedad se tiene que hacer mención del contrato social al cual se refieren varios autores; uno de ellos es el citado anteriormente, Manuel García Rendón el cual expone que: “cada contrato siempre hay un contenido legislativo, de manera que sus efectos no solo están determinados por la ley, sino también por la convenciones de las partes, puesto que, en virtud de su fuerza obligatoria, las partes contratantes adquieren derechos y asumen obligaciones que no tenían con anterioridad a la celebración del contrato.”¹⁵

¹⁴ GARCÍA RENDÓN, Manuel, Sociedades Mercantiles, S. ed., Ed. Oxford, México, 1993, p. 3.

¹⁵ *Ibidem*, p. 24.

Por su parte Amado Athié Gutiérrez expresa que: “La constitución de una sociedad implica la celebración de un contrato, que es condición inexcusable para hablar de sociedad; y aun cuando algunas veces por ignorancia y de mala fe se omiten las formalidades y solemnidades exigidas por el derecho positivo, no es posible en cambio, ni en las sociedades llamadas irregulares o de hecho, prescindir de la idea del contrato que vincule jurídicamente a los socios, que norme las relaciones de los otorgantes entre sí, que además determine la posición de la sociedad y aun de las personas que la formen, en todo aquello que pueda referirse al Estado y a los terceros en general.”¹⁶ Es cierto que existen varias teorías acerca de la constitución de una sociedad, pero la más aceptada es la del contrato de sociedad como hacen mención los citados autores.

Concluyendo, es esencial el contrato social para la constitución de una sociedad de cualquier índole. Ya que con base en éste se establecen las relaciones de los socios entre sí, con los terceros y con la misma sociedad.

En el mismo contexto, el objetivo principal del contrato es obtener, para la sociedad y los socios, una personalidad jurídica, la cual se consigue con el registro de la sociedad, en este caso del contrato social y así obtener su personalidad antes mencionada. Haciendo referencia al tema el multicitado autor Amado Athié Gutiérrez dice que “como las sociedades regulares no adquieren personalidad jurídica en tanto no se registren, cabe decir que en el derecho mexicano asumen la condición transitoria de *sociedades de hecho*.”¹⁷ El comentario de este autor queda en desuso puesto que el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece que las sociedades no inscritas en el Registro Público de Comercio que se hayan exteriorizado como tales, frente a terceros consten o no en escritura pública, tendrán personalidad jurídica.

¹⁶ ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado, Derecho Mercantil, 2ª ed., Ed. Mc Graw-Hill, México, 2002, p. 448.

¹⁷ *Ibidem*, p. 469.

1.3.2. Escisión.

Corresponde ahora definir a la escisión para lo cual se citara a Juan Antonio Ordoñez González que expone: “escisión es separar, consecuentemente, cuando una sociedad se crea naciendo de otra se da la figura”¹⁸, esta definición es muy sencilla y general, pero más adelante en su obra comenta que la escisión: “Se da cuando una sociedad a la que se le denomina escidente, determina extinguirse y para eso, divide todo o parte de sus activos, pasivos y capital social en dos o más partes, que son aportadas a una o varias sociedades de nueva escisión que se llama escindidas, o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de sus activos, pasivos y capital a una o varias sociedades de nueva creación.”¹⁹ Esta definición es más completa, pero un poco compleja.

Confirmando la definición anterior, Amado Athié Gutiérrez expresa, la escisión surge “cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando el escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.”²⁰

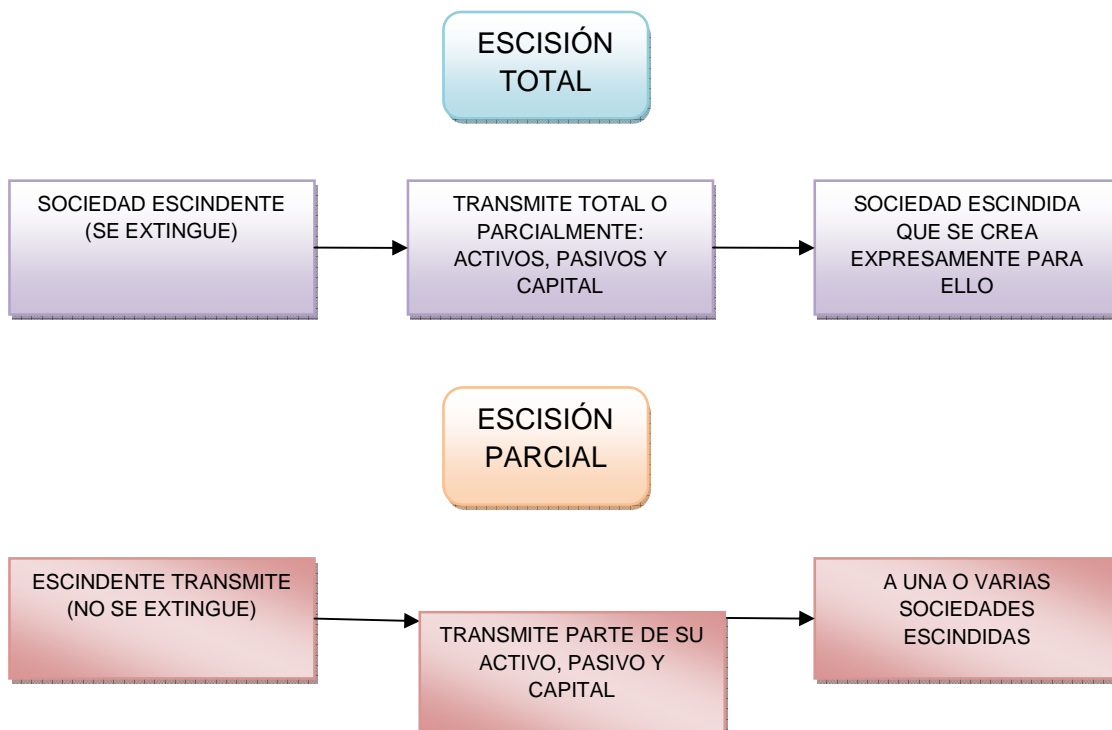
Como conclusión derivada de los conceptos anteriormente expuestos, se puede observar dos tipos de escisión; uno se da cuando la sociedad escidente se extingue y a la cual se le llama total; la otra se da cuando la sociedad escidente no se extingue, o sea que subsiste junto con las

¹⁸ ORDÓÑEZ GONZÁLEZ, Juan Antonio, Derecho Mercantil, s. ed., Ed. Porrúa, México, 2008, p. 32.

¹⁹ *Ibidem*. p. 33.

²⁰ ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado, *Op. Cit.*, p. 485.

escindidas y se le llama parcial tal y como se representa en el siguiente cuadro²¹:



1.3.3. Fusión

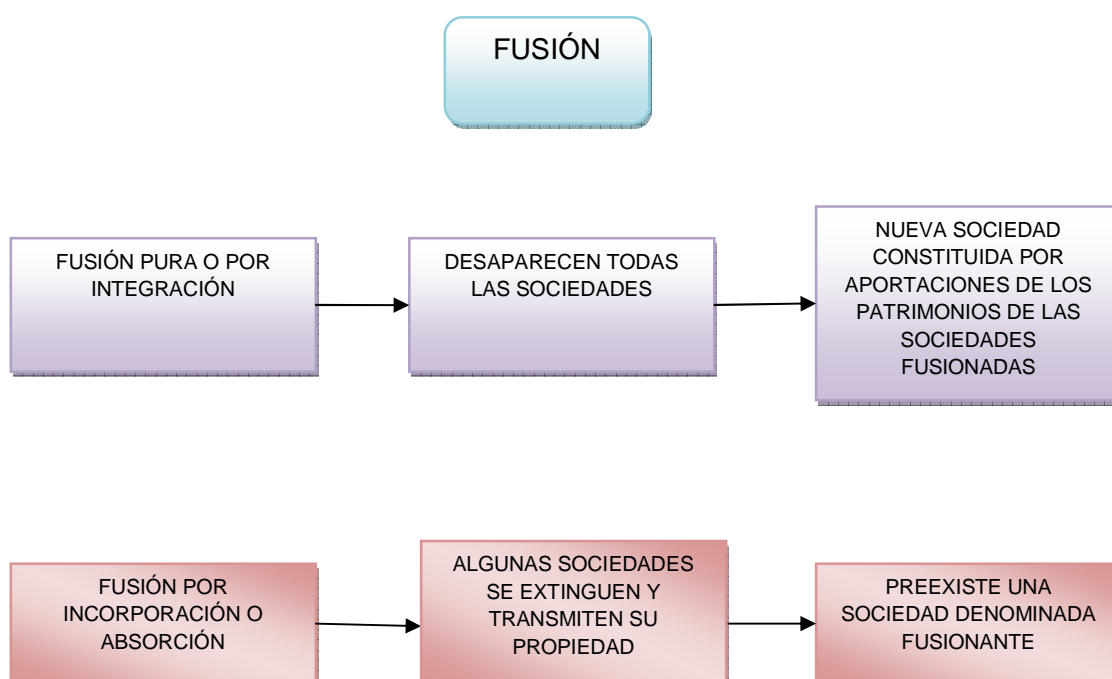
Bajo la misma situación de la escisión, en la fusión también hay dos tipos por un lado la "*Fusión pura* se le conoce como fusión por integración, aquella en la cual desaparecen todas las sociedades para crear una nueva"²². Esto se traduce que cuando se fusionen dos o más sociedades, desaparecen todas para crear una nueva. Por otra lado, la fusión por incorporación también es llamada: "fusión por absorción, pues algunas de las sociedades se extinguen para ingresar por transmisión total de su patrimonio a otra sociedad

²¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, p. 26.

²² *Ibíd*em, p. 24.

preexistente, denominada *fusionante*.”²³ Esto es cuando una sociedad absorbe a otra u otras para poder agrandarse, subsistiendo la que absorbe.

Complementando la definición anterior, Juan Antonio Ordoñez González explica que “la fusión se da de dos formas: 1. Cuando una sociedad, que se denomina fusionada, es absorbida por otra, que se llama fusionante, que subsiste, a lo que se llama fusión por absorción. 2. Cuando dos sociedades se unen, crean una nueva y la que existían se extinguen y es fusión por creación.”²⁴ Para un mejor entendimiento se realiza el siguiente cuadro sinóptico²⁵:



1.3.4. Transformación

La transformación de las sociedad mercantiles es un “acto jurídico por el cual una sociedad mercantil constituida en alguna de las formas establecidas en

²³ Ídem.

²⁴ ORDÓÑEZ GONZÁLEZ, Juan Antonio, Op. Cit., p. 33.

²⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, p. 24

el art 1º, *LGSM*, la cambia por otra, de las ahí mismo enumeradas o adopta cualquier otro tipo legal de sociedad, inclusive no mercantil, mediante una modificación a las estipulaciones del contrato social concernientes a las responsabilidad de los socios y/o a la organización y funcionamiento de la sociedad”²⁶.

En el mismo sentido Amado Athié Gutiérrez comenta que “Este caso se presenta cuando las sociedades constituidas en alguna de las formas que establecen las fracciones I a la IV del artículo 1º de la *LGSM* (sociedad en nombre colectivo, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones y sociedad cooperativa), las cuales podrán adoptar cualquier otro tipo legal mediante el acuerdo tomado en asamblea o junta de socios, según lo exija el tipo de sociedad y sea la decisión de su órgano soberano, modifique su escritura constitutiva para adoptar cualquier otro tipo legal que originalmente se tenía o transformarse en sociedad de capital variable.”²⁷

Por lo anterior, queda decir que, en la transformación no se extingue, ni se crea una nueva sociedad, sino que sólo se cambia el tipo social y la cual radica en el acta de constitución de la sociedad, dejando intacto todo lo demás.

1.4. INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

En el artículo 70 último párrafo de la *LISR* se encuentra esta figura, que se da cuando una sociedad controladora adopta el régimen de consolidación fiscal y tiene a su mando más sociedades pero con la características de ser controladas de la primera. Son sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora.

²⁶ GARCÍA RENDÓN, Manuel, Op. Cit. p. 534.

²⁷ ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado, Op. Cit., p. 485.

De acuerdo al artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para ser una sociedad controladora debe de cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) Que sea una sociedad residente en México.
- 2) Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas.
- 3) Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

En el momento que la sociedad controladora adquiera una sociedad controlada tiene la obligación de incorporarla a su régimen, ya que es una disposición que marca la LISR. Hay dos supuestos en los que la sociedad controladora debe de incorporar las sociedades y dar avisos de las incorporaciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 de la LISR:

- 1) En el caso de las sociedades que hayan calificado como sociedades controladas desde la fecha de su constitución, éstas deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha. Para tales efectos la ley da quince días para presentar aviso de incorporación al régimen de consolidación.
- 2) En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

1.5 DESINCORPORACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

A diferencia de la incorporación, aquí se habla de lo opuesto, cuando una sociedad deja de ser controlada en términos de ley y salga del régimen de consolidación fiscal, deberá de dar aviso a la autoridad de dicho acto, puesto que así lo marca el artículo 71 de la LISR. Para tales efectos hay tres supuestos

por lo que se tiene que presentar avisos de desincorporación del régimen en el término de quince días:

- 1) Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos de Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto.
- 2) En el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión.
- 3) Las sociedades que se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año.

Cuando se actualicen los supuestos antes mencionados la sociedad controladora tendrá que presentar el aviso de desincorporación ante el SAT, ya que si hace caso omiso se hará acreedor a una multa.

1.6. MULTA.

Citando a Hugo Carrasco Iriarte explica que: “la aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”²⁸ De esta cita se puede detectar dos puntos importantes, uno de ellos es que la multa se genera por la infracción de las disposiciones fiscales, esto quiere decir, que al no cumplir las normas establecidas para determinados actos, la autoridad fiscal puede usar sus facultades para imponer multas por dicha omisión. Por el otro punto se puede decir que la multa no exige el pago principal por el cual se impuso tal sanción,

²⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, 6ª ed., Ed. IURE, México, 2007, p. 272.

sino que solo por haber omitido alguna disposición fiscal, ya que la multa toma forma independiente de un crédito fiscal.

Para reforzar los argumentos anteriormente utilizados se menciona a Narciso Sánchez Gómez que exterioriza: “La multa es la sanción más usual en la mayoría de sistemas jurídicos fiscales de la humanidad, y consiste en que la autoridad exige al particular infractor una suma de dinero adicional a la suerte principal de un tributo, y su monto se determina con base en la norma jurídica que debe aplicarse en cada caso particular, fundando y motivando la resolución o acto que la contenga, para que sea válida y eficaz. Prácticamente se trata de accesorios legales de las contribuciones por pago extemporáneo o evasión del tributo, pero participan de la misma naturaleza de éste, y lleva dos formalidades; primero, resarcir el pago de daños y perjuicios al Estado por el perjuicio que le ha ocasionado el contribuyente, al desobedecer su obligación contributiva, no aportando oportunamente una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, segundo, imponer un castigo o escarmiento al infractor, para que regularice su situación y para que no vuelva a reincidir en esa clase de omisiones cometidas en contra del Poder Público.”²⁹ De esta última definición cabe aclarar que no sólo se impone la multa por desobedecer su obligación contributiva sino que además, por omitir acciones de trámite, tal es el caso de los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal.

1.7. NOTIFICACIÓN.

En un publicado a través de la página electrónica el SAT la define como “el medio establecido en Código Fiscal de la Federación a través del cual la autoridad fiscal da a conocer a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros, el contenido de un acto administrativo a efecto de que estén en

²⁹ SÁNCHEZ, GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004, p. 489.

posibilidad de cumplirlo o de impugnarlo.”³⁰ Hace falta mencionar que hay varios tipos de notificación como son los siguientes:

- 1) *“Personales.* No hay mayor problema en entender este tipo de notificación pues se hace con la persona presente y con las formalidades dictadas para ello.
- 2) *Estrado.* El documento que se deba de notificar se fija durante quince días consecutivos en las oficinas de la autoridad que notifica, en un sitio abierto al público, y dando a conocer el documento durante el mismo plazo, en la página electrónica de la autoridad fiscal.
- 3) *Edictos.* Se publicara un resumen de los actos que se notifican durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación; por un día en uno de los periódicos de mayor circulación, y durante quince días consecutivos en la página electrónica de la autoridad fiscal.
- 4) *Instructivo.* Se fijara en un lugar visible del domicilio del particular o del representante legal.
- 5) *Por correo ordinario o telegrama.* Con este igual no hay mayor problema, la notificación se manda por correo ordinario o inclusive puede ser por telegrama.”³¹

Con la diversidad de notificaciones existentes se hace del conocimiento de los contribuyentes el contenido de alguna resolución emitida por la autoridad.

1.8. PRESCRIPCIÓN.

Acerca de este tema hay muchos autores que hablan de él, relacionándolo muy de cerca con lo que es la caducidad. Refugio de Jesús

³⁰ Requisitos Legales de las notificaciones, 2004. [En línea]. Disponible: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/folletos2004/req_leg.pdf, 4 de octubre de 2009, 11:40 p.m.

³¹ Ídem.

Fernández Martínez, expresa que “La prescripción, para efectos fiscales, es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida por transcurso de tiempo previsto por la ley. Es una forma de extinción de los créditos fiscales a cargo del contribuyente. Constituye además, una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente.”³²

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato manifiesta que: “la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del estado, como a favor de este y contra de aquellos”³³

De estas definiciones se pueden destacar varios puntos esenciales. El primero sería que se da una pérdida de un crédito, esto supone que anteriormente debió de haberse emitido tal y por no exigir el pago del mismo se extingue mediante el segundo punto esencial, siendo éste, el simple transcurso del tiempo, puesto que se requiere pasar determinado espacio temporal para caer en la hipótesis; y el tercero que opera en contra y a favor del fisco, ya que el fisco puede perder la exigibilidad de cobro del crédito; y opera en caso opuesto cuando el contribuyente tiene un saldo a su favor y el cual no ha hecho efectivo, por el simple transcurso de tiempo, el fisco no está obligado a la devolución del mismo. Es en estos últimos supuestos de donde se deduce que la prescripción afecta de manera positiva y negativa a las partes de la relación contributiva, según sea el caso. Así la prescripción extingue un crédito fiscal

³² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, S. ed., Ed. Mc Graw-Hill, México, 1998, p.310.

³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal I, 2ª ed., Ed. Oxford, México, 1999, p.171.

generado para cualquiera de las partes, a través de los tiempos establecidos en la ley para tales efectos.

Con respecto al tema el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su artículo 146 solo hace mención a los términos respecto del tema, pero no señala ninguno de los supuestos antes mencionados.

1.9. CADUCIDAD.

Para diferenciar este tema de la prescripción, hay que definirlo como “la pérdida de un derecho o la facultad para deducir una acción, ya sea impidiendo su promoción o la continuación del procedimiento.”³⁴

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, expone que “la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar la infracciones cometidas.”³⁵

A su vez Refugio de Jesús Fernández Martínez, define a la caducidad como “la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, por no haberse ejercitado durante el plazo establecido para tal efecto por el citado Código.”³⁶

Como conclusión de los anteriores conceptos, la caducidad es la pérdida de las facultades de imposición de un crédito fiscal al contribuyente, por el simple transcurso del tiempo. De alguna manera se puede dar una interpretación muy similar a lo que es la prescripción, y para librar esa

³⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Op. Cit. p. 193.

³⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit. p. 175.

³⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. Cit. p. 314.

interpretación Hugo Carrasco Iriarte hace la distinción de ambas diciendo que: “la diferencia radica en distinguir el derecho a la determinación del crédito y el derecho de cobro del mismo. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.”³⁷ Esto es que la prescripción procede en contra del derecho de cobro del crédito fiscal; mientras que la caducidad opera en contra del derecho de la determinación del crédito.

El CFF en su artículo 67 establece las reglas de carácter general de la caducidad, tanto de tiempo como de forma. Asimismo, se manejan casos de suspensión del término, el momento en que empieza a correr por primera vez o cuando se reinicia. Cabe destacar que no se hace mención expresa de la diferencia de la caducidad y la prescripción en la ley, solo por deducción se puede entender cuando opera una y cuando la otra.

³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Op. Cit. p. 186.

CAPÍTULO 2

MARCO JURÍDICO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN CUANTO A LA PRESENTACIÓN DE LOS AVISOS DE INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN

2.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De esta ley se desprende la regulación de las infracciones en las cuales puede incurrir un contribuyente que se encuentra en el régimen de consolidación fiscal, tratándose de la omisión de avisos de incorporación y desincorporación así como por la presentación extemporánea de los mismos, tal como lo señala su artículo 81 fracción XII que a la letra expone:

“Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

...

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea...”

En el precepto arriba citado, expresa que por la falta de presentación de avisos de incorporación o desincorporación se sanciona al contribuyente, sin embargo, no se hace mención del monto de la sanción, situación que se encuentra expresa en el artículo 82 fracción XII y a la letra indica:

“Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

...

XII. De \$31,820.00 a \$48,970.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o

desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.”

Así pues, de los dos numerales anteriores se desprende el supuesto de la multa y el monto de la misma. Por otro lado, cabe resaltar que el monto de la multa no está determinado de una forma clara, puesto que sólo da un rango de mínimo y máximo, pero no específica a cuánto asciende el monto para cada caso determinado, por lo tanto queda a arbitrio de la autoridad fiscal.

2.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Esta ley, para el tema principal, es el ordenamiento más importante, debido a que en ella se regula el *Régimen de Consolidación Fiscal* en sus artículos 64 al 78; y que para efectos de esta tesina, sólo se estudiarán los más importantes, comenzando por el artículo 64 el cual a la letra manifiesta:

“*Artículo 64.* Para los efectos de esta Ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

I. Que se trate de una sociedad residente en México.

II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

...

Para los efectos de este Capítulo, no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales...”

De este numeral se deduce que las sociedades pueden ser controladoras, y para lo cual se expresan los requisitos que se deben de cubrir, de tal manera que si alguno de estos requisitos llegara a faltar, la sociedad perderá su título de controladora. Asimismo, se puede sacar una definición de la misma en este artículo, quedando de la siguiente manera: *sociedad controladora* es aquella residente en México, que tiene más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad controlada, ya sea de manera directa o indirecta, y que en ningún caso sus acciones con derecho a voto pertenezcan a otra por más del 50%.

Tal como la ley menciona los requisitos para poder ser una sociedad controladora, también señala los principios para una sociedad controlada; los cuales se encuentran plasmados en el artículo 66 de la ley en comento que a la letra enuncia:

“Artículo 66. Para los efectos de esta Ley se consideran sociedades controladas aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.”

Cabe aclarar que, la ley sólo establece los requisitos primordiales para ser o no una sociedad controlada o controladora, ya que no es muy específica,

y para subsanar este detalle, en su artículo 67 señala cuales son las sociedades que no son , ni controladoras ni controladas, expresando lo siguiente:

“Artículo 67. No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.

II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.

III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.

V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.”

En el precepto anterior se denota que no solo por señalamiento propio de la ley, se establece quienes pueden ser sociedades controladoras y controladas, sino que también por exclusión dice quiénes son y no son sociedades de dicha naturaleza.

Ahora bien, ya se han dado las reglas para el régimen de consolidación fiscal en cuanto a su petición y autorización del mismo, corresponde ahora conocer cuando surte efectos la creación, fusión o escisión de las sociedades controladas, así como el momento en que se deben de incorporar y/o desincorporar las mencionadas a dicho régimen, y a su vez, la presentación de los avisos de dichos actos, situación que está regulada en el artículo 70 primer

párrafo, segundo párrafo en la segunda parte y último párrafo que a la letra estatuye:

“Artículo 70. La autorización para consolidar a que se refiere la fracción I del artículo 65 de esta Ley, surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.

...

Las sociedades controladas que surjan con motivo de la escisión de una sociedad controlada se considerarán incorporadas a partir de la fecha de dicho acto. En el caso de las sociedades que hayan calificado como sociedades controladas desde la fecha de su constitución, estas deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha.

...

Para los efectos de este artículo, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad. En el caso de sociedades controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales. En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.”

Del numeral anterior, se deduce que una autorización para consolidar surte efectos a partir del ejercicio siguiente aquel en que se otorgue. Además las sociedades que hayan calificado como controladas desde su constitución, para lo cual cabe mencionar el supuesto de la escisión, ya que cuando una sociedad nace de otra que era controlada, sigue la misma suerte; en otro supuesto se puede hablar de la constitución de una sociedad, en la cual

participa de una forma mayoritaria en sus acciones con derecho a voto de otra sociedad, convirtiéndose la segunda en controladora de la primera.

Finalmente, se establecen los términos que tienen la sociedad controladora para presentar los avisos de incorporación y en el cual se encuentran dos supuestos. El primero es por la adquisición del más de 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad a otra, situación en el que la ley otorga quince días a partir de mencionado acto; en cuanto al segundo supuesto se habla del nacimiento de una sociedad por concepto de una escisión y para lo cual la ley otorga un plazo de cuarenta y cinco días, contados a partir de que se constituya la sociedad.

Respecto a las desincorporaciones, se encuentra regulado en el artículo 71, el cual textualmente expresa:

“Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.

...

En el caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación de las sociedades controladas que desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que la sociedad que desaparezca con motivo de la fusión sea la sociedad controladora, se considera que existe desconsolidación.

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...”

Del numeral anterior se deduce que, cuando se deje de estar en el supuesto del artículo 66, el cual hace mención a quienes son las sociedades controladas, se estará hablando de una desincorporación, misma que se tiene que dar aviso al SAT dentro de los quince días que suceda el supuesto. Además del supuesto mencionado, cabe resaltar que también hay desincorporación en el caso que exista una fusión y con motivo de ella desaparezca una sociedad controlada. Supuesto que sigue la misma regla de los quince días a partir de que surta efecto la fusión.

2.3. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dicho ordenamiento regula de manera específica la forma para realizar los actos contenidos en la ley, en específico, los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal; tal es el caso de los artículos 77, 78 y 79 que textualmente manifiestan:

“Artículo 77. El aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 70 de la Ley, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente a que se refiere la fracción I del artículo 65 de la misma, acompañado del cuestionario para solicitar la autorización de consolidación fiscal de sociedades controladas contenido en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT, así como de la documentación que en dicho cuestionario se señale.

El aviso deberá señalar el ejercicio, o en su caso, la fecha a partir del cual la sociedad controladora incorporará a la sociedad controlada de que se trate, el porcentaje de participación accionaria y consolidable, así como la clase de participación ya sea directa, indirecta o de ambas formas.”

En este caso se está en el supuesto de una incorporación de una sociedad controlada. El numeral señala los requisitos que se deben de

presentar con el aviso de dicha incorporación. El requisito esencial mencionado es el cuestionario con el cual se solicita la autorización para consolidar, a efectos de cotejar que en realidad la sociedad controladora presenta el aviso, y en consecuencia tiene dicha autorización ante el SAT; en el mismo sentido la sociedad controladora deberá presentar los demás requisitos que se mencionan en el cuestionario de autorización, tales como: acta constitutiva de la sociedad en la cual señale que participa con más del 50% de las acciones con derecho a voto, datos del representante legal y comprobante de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Continuando en otro orden de ideas el artículo 78 prescribe lo siguiente:

“Artículo 78. El aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 71 de la Ley, deberá presentarse ante la autoridad fiscal correspondiente, señalando la fecha de desincorporación de la sociedad o de la desconsolidación del grupo, así como las causas que dieron origen a las mismas. La información comprobatoria de este hecho deberá mantenerse a disposición de las autoridades en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación.”

Cabe destacar de este artículo, el supuesto de la desincorporación de una sociedad controlada o la desconsolidación de un grupo de sociedades. Para tales efectos se tienen que presentar los siguientes requisitos: documentos que acrediten la desincorporación de la sociedad, ya sea por fusión, escisión o liquidación de la misma, según sea el caso; el cuestionario de la autorización para consolidar, datos del representante legal y en su caso la baja del Registro Federal de Contribuyentes.

Por último, existe un supuesto en que se presenta la desincorporación por suspensión, tal y como lo señala el artículo 79 en su primer párrafo que a la letra dice:

Artículo 79. Cuando se dé alguno de los supuestos a que se refiere el décimo párrafo del artículo 71 de la

Ley, la sociedad controladora presentará el aviso de desincorporación a que se refiere el primer párrafo del mismo artículo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la sociedad controlada cumpla más de un año en suspensión de actividades cuando se trate de la primera ocasión, y dentro de los quince días siguientes a la fecha en que la misma sociedad controlada inicie nuevamente la suspensión de actividades tratándose de la segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios...”

Es este numeral, se da la desincorporación cuando la sociedad está en suspensión por más de un año. En el momento que la sociedad se coloque en este supuesto, se tiene que presentar el aviso dentro de los quince días siguientes a que suceda el acto. En el mismo precepto, se expresa que, cuando la misma sociedad entra en suspensión por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios, se debe presentar el aviso de desincorporación dentro de los quince días siguientes a la suspensión. La presentación de los avisos se hará de la misma forma que en los primeros supuestos, cumpliendo con los mismos requisitos.

CAPÍTULO 3

PROBLEMÁTICA DE LA EMISIÓN DE MULTAS POR LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LOS AVISOS DE INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

3.1. PROBLEMÁTICA EN LA EMISIÓN DE MULTAS POR AVISOS EXTEMPORÁNEOS

Como bien se ha venido manejando, en el *Régimen de Consolidación Fiscal* cada vez que una sociedad controlada se incorpore o bien se desincorpore por las causas que ya se señalaron en los capítulos anteriores, se genera la obligación para la sociedad controladora de presentar los respectivos avisos que a cada caso corresponde. Estos avisos tienen que presentarse mediante las reglas y requisitos que el SAT establezca para tales efectos. Dentro de estos requisitos se encuentran los términos que existen para cada uno de los avisos a efectos de su presentación. En ambos casos, el término de la presentación es el mismo, por regla general son quince días a partir del acto que dio origen a la incorporación o desincorporación; como excepción a la regla, el término es de cuarenta y cinco días cuando la sociedad a incorporar o desincorporar, surge o se extingue de una escisión, misma que será tomada en cuenta como la fecha en que empieza a correr el término mencionado.

Ahora bien, se ha mencionado de una manera simple pero concreta, la forma de la presentación de los avisos, en específico se hace mención al tiempo, mismo que es de suma importancia para que el SAT pueda atribuirle al contribuyente un crédito fiscal generado por la presentación extemporánea de los avisos. Esto es de acuerdo al artículo 81 fracción XII del Código Fiscal de la Federación, faculta a la mencionada autoridad para la emisión de la multa, y al artículo 82 fracción XII del mismo ordenamiento, en el cual se determina el monto de la misma, aunque no de una forma clara, ya que solo se hace mención del mínimo y del máximo del crédito fiscal.

Por lo que respecta a la recepción de los avisos de incorporación y desincorporación, el SAT tiene que recibirlos y sellarlos con la fecha del día de la presentación en oficialía. Acto continuo la autoridad, mediante la Subadministración "3" de Consolidación y autorizaciones, realiza una *hoja de trabajo*, en la que se plasman todos los datos de los avisos, tales como son: nombre de la sociedad controladora, nombre de la sociedad a incorporar o desincorporar, motivo de la incorporación o desincorporación, número de registro, fecha de presentación del aviso y las observaciones necesarias que sirvan para identificar de una manera rápida la situación del aviso. Dentro de este último dato que se proporciona en la hoja de trabajo, se señala si el aviso se presentó en tiempo o se encuentra extemporáneo. En este mismo sentido se tienen dos supuestos, el primero cuando se presentan los avisos en tiempo y forma y el segundo cuando es extemporáneo. Por lo que respecta al primero, después de haberse realizado la hoja de trabajo, se integra el expediente correspondiente y se manda al archivo; en cuanto al segundo, después de realizarse la hoja de trabajo, no se integra en ningún expediente, sino que se queda en *los escritorios* de las personas que se encargan de la revisión de los avisos, en lugar de que se tramite la multa correspondiente que la ley señala para el supuesto de los avisos extemporáneos. Esta situación se extiende hasta que el SAT decide ejercitar los términos de la caducidad, la cual consiste, en este caso, en el transcurso de cinco años a partir de la presentación del aviso, dejando de esta forma al contribuyente con la incertidumbre de la situación de sus avisos presentados ante la autoridad.

Todo lo anterior, se maneja en contra del contribuyente, puesto que este, sin conocer la situación de los avisos presentados, queda como ya se había mencionado, con la incertidumbre y algunas veces hasta con la confianza de que los avisos se presentaron en tiempo y forma. Ahora bien, es cierto que el contribuyente debe de conocer los términos que la ley le concede para la presentación de los avisos en comento, sin embargo, por el tiempo que el SAT se toma en emitir el crédito fiscal en contra del contribuyente, en este caso una

multa, quedando así este último, confiado en que no existe ninguna situación posterior a la presentación de los avisos.

3.2. NECESIDAD DE QUE EL SAT INFORME OPORTUNAMENTE AL CONTRIBUYENTE LA SITUACIÓN DE LOS AVISOS PRESENTADOS DE INCORPORACIÓN Y DESINCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Esta necesidad, surge a partir de la posibilidad que la ley otorga a la autoridad fiscal, la utilización de los términos de la caducidad. Emitiendo hasta el último momento de dicho término, el crédito fiscal generado en contra del contribuyente por concepto de la presentación extemporánea de los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal. Esta situación deja en estado de incertidumbre y a la vez en confianza total al contribuyente, de que los avisos presentados están en tiempo y forma.

Este supuesto generalmente provoca el descontento de los contribuyentes, el cual lo demuestran con la interposición de un recurso de revocación, que se presenta ante la misma autoridad que emitió el acto y bajo las reglas establecidas para esta figura. En el caso que el contribuyente no opte por la interposición del recurso de revocación podrá contar con el juicio de nulidad, mismo que se interpone ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el cual existe una controversia y tres partes en el juicio, las cuales son: la autoridad demandada, el promovente y la autoridad que resuelve. Es así como el contribuyente tiene estas dos opciones de defensa ante el acto de autoridad emitido a casi cinco años cumplidos de la presentación de los avisos y que es el tiempo límite de la caducidad.

De todo lo anterior, surge la necesidad de que el SAT evite este tipo de conflictos, descontentos, confusiones e incertidumbre con los contribuyentes, ya que a manera de defensa y ganar tiempo para ahorrar el dinero que cubra el

pago del crédito fiscal, interpone cualquiera de los dos medios de defensa que tiene para ello, generando más trabajo, ya sea para la autoridad que emitió el acto o para el Tribunal ante quien se interponga la demanda.

Es así como el SAT necesita de una forma pronta para dar aviso a los contribuyentes, en qué estado se encuentran los avisos presentados. Con una pequeña acción, el SAT evitará este tipo de trampas que el contribuyente utiliza para retardar el cumplimiento de pago de la multa. Las acciones que la autoridad puede emplear para dar aviso a los contribuyentes de la situación de los avisos presentados son:

A) *Correo electrónico*. Este sería un medio eficaz para dar a conocer la situación exacta de los avisos presentados, puesto que es un medio muy útil y práctico, el cual todos los grandes contribuyentes tienen acceso a este medio. En esta forma, se puede destacar que al momento de la presentación del escrito del aviso de incorporación o desincorporación, uno de los datos que el representante legal de la sociedad controladora proporciona, es el correo electrónico de acuerdo al artículo 18 fracción III del CFF, el cual serviría para informar de una forma pronta la situación de los avisos.

B) *Página principal del SAT*. Este medio en la actualidad es una herramienta muy útil, ya que se maneja de una forma oficial en la cual el SAT proporciona muchos servicios para los diversos sectores de contribuyentes. Abriendo así una sección especial para los grandes contribuyentes en la cual se puedan consultar todo tipo de información relacionada con los mismos, en específico los avisos de incorporación y desincorporación presentados ante el SAT.

C) *Correo postal*. Uno de los medios más utilizados para dar a conocer algún tipo de información a las personas.

D) *Teléfono*. Este es otro medio muy útil en la actualidad, ya que es indispensable para comunicarse y dar a conocer información, además de que es un medio rápido y eficaz.

Cabe mencionar que, la información que el SAT proporcionaría en el caso de los avisos de incorporación y desincorporación, no sería con el carácter oficial de una notificación, sino que un solo aviso a efectos de dar a conocer un asunto que no alcanza la fuerza de oficial, ya que el SAT no se encontraría en el supuesto de la emisión de una multa en el cual se determine un crédito fiscal, solo estaría dando a conocer una información necesaria para que el contribuyente se encuentre con la certeza de sus avisos.

Todo lo anterior, sería la parte que precede a la determinación del crédito fiscal, ya que hasta el momento no se ha determinado de ninguna manera el mismo. Es muy claro que de primera intención el SAT tiene que dar a conocer la situación de los avisos en comento antes de la determinación de la multa, puesto que esta acción sería una gran herramienta para los grandes contribuyentes a efectos de tener una mejor administración dentro de su régimen de consolidación, tomando en cuenta que no siempre los avisos están presentados en forma extemporánea, sino que hay supuestos en que el contribuyente lleva a cabo de una manera muy puntual la presentación de sus avisos, así como de sus obligaciones. En este sentido, la autoridad tiene la obligación mínima de dar a conocer la situación exacta de los avisos presentados, tanto en tiempo, porque el contribuyente está respondiendo de una forma adecuada a los pedimentos hechos por la misma; como en forma extemporánea, para así evitar todas las trabas y trampas que el contribuyente utiliza solo para ganar tiempo e inclusive para no pagar los créditos generados en su contra.

Continuando en el mismo contexto, después del aviso que el SAT tiene que dar al contribuyente por la presentación de los avisos de incorporación y

desincorporación, en el caso de los presentados extemporáneamente, debe pasar a la emisión de la multa en la cual se determine el crédito fiscal por dicho concepto, dentro de los treinta días siguientes al aviso mencionado y bajo las reglas de emisión para el crédito fiscal. Todo esto a efectos de que el SAT ya no continúe aprovechándose de los términos de la caducidad, que para esta figura la ley le otorga, y así limitarlo y forzarlo a que en el menor tiempo posible emita los créditos fiscales a los contribuyentes.

De todo lo anterior, se puede decir que al aplicar estas dos formas de manejo para los avisos presentados extemporáneamente, la autoridad y el contribuyente se encontrarían en un estado de equidad.

3.3. PROPUESTA DE ADICIÓN A LOS ARTÍCULOS 70 Y 71 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Concluyendo de todo lo anterior, es necesaria la propuesta de una adición a dos artículos de la ley del ISR, respecto a los que regula de manera general los supuestos de la presentación de los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal; tales numerales son el 70 y 71 ambos en su último párrafo de la ley del ISR.

Por lo que respecta al primero, actualmente se encuentra transcrito en su último párrafo de la siguiente manera:

“Artículo 70.

...

Para los efectos de este artículo, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiriera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad. En el caso de sociedades controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la

solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales. En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.”

Del numeral anterior, no se limita a la autoridad fiscal en cuanto a los términos de emisión, en este caso, de una multa por concepto de la presentación extemporánea de los avisos a los que hace mención, para lo que se tiene que hacer una adición al final de su último párrafo, quedando de la siguiente manera:

“Artículo 70.

...

Para los efectos de este artículo, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad. En el caso de sociedades controladas que se incorporen a la consolidación fiscal en el periodo que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales. En el caso de las sociedades que surjan con motivo de una escisión, la sociedad controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas. **A dichos avisos el SAT dará informe al contribuyente de la situación exacta de los mismos, dentro de los treinta días contados a partir de la presentación. En caso de que algún aviso fuere presentado extemporáneo, el SAT emitirá la sanción**

respectiva, dentro los treinta días siguientes a que de informe de la situación de los avisos.”

Con esta adición, se estaría resolviendo la problemática de la caducidad que actualmente es utilizada a favor del SAT y en contra del contribuyente, estando así en un mismo plano de equidad.

En cuanto al segundo supuesto, en el artículo 71 primer párrafo, actualmente tiene el siguiente texto:

“Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.”

Cabe destacar de este precepto legal, sucede exactamente lo mismo que en el anterior, ya que no se hace mención de los términos de la emisión del crédito fiscal generado por la extemporalidad de los avisos y en consecuencia hay que modificarlo de la siguiente manera:

“Artículo 71. Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. **Al aviso el SAT dará informe al contribuyente de la situación exacta del mismo, dentro de los treinta días contados a partir de la presentación. En caso de que el aviso fuere presentado extemporáneo, el SAT emitirá la sanción respectiva, dentro los treinta días siguientes a que de informe de la situación de los avisos. En este caso, la sociedad desincorporada deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.”**

Con la modificación respectiva de los numerales anteriormente citados se obtendría un mejor funcionamiento en la relación contributiva, que beneficiaría tanto al fisco como a los grandes contribuyentes.

3.3.1. Beneficios

De la propuesta anterior se desprenden varios beneficios tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal. A continuación se enumeraran algunos de ellos:

1) *Equidad*. Con estas modificaciones a la ley, se podría encontrar en un estado más equitativo la relación contributiva, puesto que tanto el contribuyente como la autoridad, tendrían los mismos beneficios y obligaciones para la presentación de los avisos de incorporación y desincorporación, sin originar una carga de trabajo a la autoridad ni dejando en estado de incertidumbre al contribuyente.

2) *Certeza Jurídica*. Ya que es obligación de la autoridad dar certeza jurídica a los contribuyentes, con esta propuesta estaría satisfaciendo esa necesidad para los grandes contribuyentes en cuanto a los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal.

3) *Evitar la interposición del recurso de revocación o el juicio de nulidad*. Ya que al tener informado de una forma más certera al contribuyente, se evitaría este tipo de recursos o juicios.

4) *Ahorro de tiempo procesal también denominada economía procesal*. Al limitar a la autoridad fiscal a que en cierto tiempo emita la determinación de un crédito, ya se está en la presencia de un ahorro considerable de tiempo, tanto para la emisión del crédito como para el cobro del mismo. Inclusive si se toma en cuenta que el contribuyente a pesar de ya estar bien informado con

respecto a sus avisos, se le ocurre interponer algún medio de defensa, ya se estaría ahorrando todo el tiempo que actualmente se tiene para la emisión del crédito.

5) *Agilidad en el cobro de créditos fiscales.* Con la información debidamente proporcionada, el contribuyente deberá de entender que su situación es la de un crédito fiscal generado por concepto de la presentación de los avisos en comento. En tendiendo y concientizando deberá de pagar el crédito generado en su contra, para así poder obtener beneficios por el pronto pago del mismo.

6) *Ahorro de papel.* Actualmente ha surgido la necesidad de la protección al medio ambiente y ya que prácticamente todo lo que se tramita ante el SAT es escrito en hojas de papel, si se logra evitar o ahorrar ciertos tramites como alguna consulta, un recurso o un juicio ya se estaría en un ahorro considerable de papel, analizando que cada asunto integrado en expediente puede llegar a tener miles de fojas.

Como se puede observar son varios los beneficios y muy importantes que se obtendrían con la adición a los artículos propuestos, desde los beneficios más pequeños a los más importantes, se beneficiaría la relación contributiva, haciéndola mas placentera para ambas partes y dejándolos en un mejor estado de equidad tal y como lo regula la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que 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, a través de sus administraciones y subadministraciones que coadyuvan con dichas obligaciones y facultades. Además es el encargado de llevar a cabo todos los procedimientos relacionados con el régimen de consolidación fiscal en específico con los avisos de incorporación y desincorporación.

SEGUNDA. El régimen de consolidación fiscal es un grupo de empresas con intereses económicos comunes y son tratadas como una sola entidad, para fines del gravamen, sin perder la personalidad jurídica que tiene cada compañía que integra el grupo. Cada vez que surge la necesidad de incorporar o desincorporar a una sociedad controlada, la sociedad controladora del régimen de consolidación fiscal, tiene la obligación de presentar un aviso por cada caso en específico.

TERCERA. En cada régimen de consolidación fiscal, sólo puede haber una sociedad controladora que es aquella que posee más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad controlada. Con respecto a esta última, es aquella en la cual la sociedad controladora posee más del 50% de sus acciones con derecho a voto; y a diferencia de las controladoras, en el régimen de consolidación fiscal puede haber más de una sociedad controlada.

CUARTA. Para que una sociedad pueda incorporarse o desincorporarse es necesario que exista un procedimiento previo a dicho acto. Esto es, se tiene que seguir un procedimiento, ya sea que para la creación o la extinción de una sociedad, llámese creación, fusión, escisión o extinción de sociedades, ya que a

través de estos actos surge la necesidad de incorporar o desincorporar en un régimen de consolidación fiscal.

QUINTA. A cada incorporación o desincorporación, corresponde un aviso por dichos conceptos ante la autoridad fiscal, en este caso el SAT. Los avisos se presentan mediante las reglas que impone la ley del ISR en conjunto con las disposiciones generales que el mismo SAT dispone para tales efectos. En caso de incumplir la disposición de la ley del ISR en cuanto al término de presentación de los avisos, el Código Fiscal de la Federación faculta al SAT para imponer una multa al contribuyente por dicho supuesto.

SEXTA. *El Régimen de Consolidación Fiscal*, se encuentra regulado en la ley del Impuesto Sobre la Renta. Dicha ley establece las reglas generales para la presentación de los avisos, pero en el caso de la extemporaneidad de los mismos, no limita a la autoridad fiscal a que en determinado tiempo emita la multa para lo cual se encuentra facultada, sino que se hace uso del término de la caducidad dejando al contribuyente en estado de incertidumbre con respecto a sus avisos presentados.

SÉPTIMA. El término que le otorga la ley al SAT en el caso de la caducidad, es utilizado de una forma deshonesto por parte de este. De ahí que surja la necesidad de una adición a los artículos 70 y 71 de la ley del ISR, ambos en su último párrafo, para regular esta falla. Con el objetivo de otorgarle una certeza jurídica al contribuyente en el caso de la presentación de los avisos de incorporación y desincorporación y no quedarse en estado de incertidumbre.

OCTAVA. Con la aplicación de la adición propuesta, se beneficia a primera instancia al contribuyente, porque ya no quedaría en estado de incertidumbre en el caso de la presentación de los avisos de incorporación y desincorporación al régimen de consolidación fiscal, pero analizando la situación, para la autoridad resultan varios beneficios, entre ellos que se

obtendrían de una manera más rápida el crédito fiscal generado al contribuyentes, así como la baja considerable de la interposición de recursos de revocación y juicios de nulidad por parte de este ultimo.

NOVENA. *El Régimen de Consolidación Fiscal*, se encuentra todavía en pleno desarrollo por lo cual se encuentra con varias faltas por parte de la autoridad, pero con el análisis a fondo de esta figura se pueden resolver muchos conflictos que se presentan en él y hacerlo un buen sistema para los Grandes Contribuyentes.

FUENTES CONSULTADAS

BIBLIOGRÁFICAS

ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado, Derecho Mercantil, segunda edición, Mc Graw-Hill, México, 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, sexta edición, IURE, México, 2007.

—————, Derecho Fiscal II, primera edición, IURE, México, 2001.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw-Hill, México, 1998.

GARCÍA RENDÓN, Manuel, Sociedades Mercantiles, Oxford, México, 1993.

ORDOÑEZ GONZÁLEZ, Juan Antonio, Derecho Mercantil, Porrúa, México, 2008

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal I, segunda edición, Oxford, México, 1999.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, cuarta edición, Porrúa, México, 2004.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, Tomo Q-T, Vigésima Segunda edición, Espasa, España, 2001.

BIBLIOGRAFÍA METODOLÓGICA

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto, *et. Al.*, Metodología de la Investigación, cuarta edición, Mc Graw-Hill, México, 2004.

GHERIS, Carlos Alberto, *et. Al.*, Metodología de la Investigación en Ciencias Jurídicas, segunda edición, Gowa Ediciones Profesionales, Argentina, 2001.

LEGISLATIVAS

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ELECTRÓNICAS

GÓMEZ GUTIÉRREZ, Martha Josefina, "Elija el régimen fiscal que más le conviene", 2007 [En línea]. Disponible: http://www.emprendedoresunam.com.mx/articulos.php?id_art=113&id_sec=12&id_ejemplar=7, 13 de septiembre de 2009, 4:45 p.m.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, "Impuesto Sobre la Renta. Régimen de Consolidación de resultados fiscales", 2009. [En línea]. Disponible: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/96/el/el10.htm>, 4 de octubre de 2009, 6:31 p.m.

Que es el SAT, 2009 [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html, 8 de septiembre de 2009, 3:27 p.m.

Organigrama, 2009 [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/reporte_anual_2005/organigrama.htm, 1 de octubre de 2009, 4:59 p.m.

Administración General de Grandes Contribuyentes, 2007. [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/20_9174.html, 9 de septiembre de 2009, 4:30 p.m.

Empresas, 2009. [En línea]. Disponible: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/guiartf/E00015.htm, 9 de septiembre de 2009, 5:27 p.m.

Estructuras, 2009. [En línea] Disponible: http://www.portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&_idDependencia=0610, 10 de septiembre de 2009, 7:19 p.m.

Requisitos Legales de las notificaciones, 2004. [En línea]. Disponible: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/folletos2004/req_leg.pdf, 4 de octubre de 2009, 11:40 p.m.