



Reforma Fiscal 2022 y el *compliance* corporativo

El marco jurídico-fiscal de nuestro país está en constante evolución con el fin de cumplir determinados objetivos planteados por el Estado, adaptarse a las nuevas realidades, así como adoptar las recomendaciones de distintos organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Con el propósito de cumplir con algunas de estas finalidades, el 12 de noviembre de 2021 se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, introduciendo nuevas obligaciones que tienen un impacto importante en materia corporativa y societaria y que las empresas deben observar al implementar sus negocios a partir del 1 de enero de 2022

Autora: Ana Sofía Ríos Artigas,
Socia del Área Transaccional de
Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.



Autora: Jimena González de Cossío,
Socia del Área Transaccional de
Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.

CONSIDERACIONES EN MATERIA DE ESCISIONES Y FUSIONES

Dictamen de estados financieros

El Código Fiscal de la Federación (CFF) incorpora la obligación de dictaminar por contador público los estados financieros que sean utilizados para llevar a cabo una fusión o escisión de sociedades, así como aquellos que sean elaborados como resultado de tales actos.

Para esos efectos, la regla 2.10.27. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022 establece que el dictamen de los estados financieros utilizados para las operaciones antes señaladas que ocurran a partir del 1 de enero de 2022, deberá ser presentado al Servicio de Administración Tributaria (SAT) por la sociedad que subsista tratándose de una escisión, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, a más tardar el 31 de marzo del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la fusión o la escisión, o bien, a más tardar el 15 de mayo del año posterior, para aquellos contribuyentes que se encuentren obligados o hayan optado por dictaminar sus estados financieros.

No obstante, esta regla también establece que no estarán obligados a presentar el dictamen referido cuando se cumpla con todos y cada uno de los siguientes supuestos:

1. El monto de la Cuenta de Capital de Aportación (Cuca) de la sociedad fusionante o de la escindente, con anterioridad a la escisión, no exceda de un monto equivalente a \$100'000,000.
2. El monto del capital social de la sociedad fusionante o de la escindente, con anterioridad a la escisión, no exceda de un equivalente a \$100'000,000.
3. El valor de los activos netos transmitidos a la sociedad fusionante o escindida sea igual o menor a un monto equivalente a \$100'000,000.
4. La sociedad fusionada o escindente, en el ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel en que se llevó a cabo la fusión o escisión de sociedades, haya consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) iguales o menores a un monto equivalente a \$50'000,000.

Adicionalmente, la citada regla dispone que la excepción de presentar el dictamen no será aplicable en fusiones y escisiones en que intervenga alguno de los siguientes contribuyentes:

1. Que tributen bajo el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)¹ que sean instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito; o
2. Que tributen en el régimen opcional para grupos de sociedades del Título II, Capítulo VI, de la LISR,² o

3. Las empresas productivas del Estado y sus subsidiarias.

Especificaciones en cuanto a partidas del capital social

En el caso de escisiones, se especifica que los socios o accionistas de la sociedad escidente (titulares de por los menos del 51% de las partes sociales o acciones con derecho a voto) deberán mantener la misma proporción en el capital social a efecto de que la escisión no se considere como una enajenación para fines fiscales.

Previo a la reforma en cuestión, el artículo 15-A del CFF hacía referencia exclusivamente al concepto de capital, ahora la disposición cita concretamente al capital social, tanto de la(s) escindida(s) como de la escidente cuando esta subsista.

Asimismo, se aclara que, para efectos fiscales, escisión es aquella en la que hay una transmisión total o parcial de activo, pasivo y capital social, homologando dicho concepto al previsto en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

Por otra parte, en relación con las fusiones, se señala que se considerará que existe una enajenación para fines fiscales cuando, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la(s) sociedad(es) fusionada(s) o fusionante, un concepto o partida que no se encontrara registrado o reconocido en las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en las asambleas de socios o accionistas que acuerden la fusión.

Lo anterior se preveía únicamente para el caso de escisión; sin embargo, según lo establecido por la exposición de motivos de la Reforma Fiscal 2022, con esta modificación se pretende evitar que la figura de fusión, en adición a la de escisión, sean utilizadas como medios para eludir el pago de los impuestos correspondientes a la enajenación de bienes.

Razón de negocios

Se adiciona la posibilidad de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determine que una fusión o escisión de sociedades carece de razón de negocio, o bien, no se cumplen los requisitos para que no se considere enajenación para efectos fiscales.

En estos supuestos, el impuesto correspondiente a la enajenación se determinará considerando como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia derivada de la fusión o escisión.

Para verificar si existió razón de negocios, la autoridad podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación, realizadas dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su reali-

¹ Es decir, personas morales residentes en México y las personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país

² Instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito

zación. Para esos efectos, se define qué se entenderá por operaciones relevantes, destacándose los siguientes actos realizados por las sociedades que participan en la fusión o escisión, independientemente de la forma jurídica utilizada:

1. Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad.
2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de esta, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.
3. Se disminuya o aumente en más del 30% el valor contable de las acciones de la sociedad, en relación con el valor determinado de estas en la fecha de la fusión o escisión de sociedades, el cual se consignó en el dictamen establecido en el propio precepto.
4. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad, tomando como base el consignado en el dictamen.
5. Un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión, aumente o disminuya su porcentaje de participación en el capital social de la sociedad y, como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de los socios o accionistas consignados en el dictamen.
6. Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad, consignados en el dictamen.
7. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad, consignados en el dictamen.

En adición, se señala que cuando dentro de los cinco años posteriores a la fusión o escisión se celebre una operación relevante, la sociedad que subsista en una escisión o la que surja de una fusión o la escindida que se designe, deberá presentar el informe de operaciones relevantes correspondiente.

REESTRUCTURA CORPORATIVA

En los casos de reestructuras corporativas de sociedades residentes en México de un mismo grupo, la LISR prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales autoricen la enajenación de acciones a su costo fiscal, es decir, sin que para el enajenante ni el adquirente de dichas acciones represente una ganancia y, por tanto, tengan que pagar impuestos por tal enajenación.

Al respecto, la Reforma Fiscal 2022 estableció como requisito para que las autoridades fiscales otorguen la autorización, el señalar todas las operaciones relevantes relacionadas con la reestructuración objeto de autorización, dentro de los cinco años inmediatos anteriores a la presentación de la solicitud de esta.

Se adicionó que cuando dentro de los cinco años posteriores a que se lleve a cabo la reestructuración se celebre una operación relevante, la sociedad adquirente de las acciones deberá presentar la información a que se refiere el artículo 31-A, primer párrafo, inciso d), del CFF.

Finalmente, de manera similar a la regulación de la fusión y escisión mencionada, se incorporó que en caso de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que la reestructuración carece de razón de negocios, o bien, no se cumple con los requisitos para esta autorización, quedará sin efectos la misma y se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que esas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables, o bien, el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Responsabilidad solidaria en adquisiciones de negocios

En materia de responsabilidad solidaria para los adquirentes de negociaciones, previo a la reforma en cuestión, el artículo 26 del CFF consideraba responsables solidarios con los contribuyentes a los adquirentes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad excediera del valor de la misma.

Actualmente, se incluyen diversos supuestos en virtud de los cuales se considerará que existe la adquisición de una negociación, salvo prueba en contrario, cuando la autoridad detecte que la persona que transmite y la que adquiere el conjunto de bienes, derechos u obligaciones se ubican en alguno de los siguientes supuestos:

1. Transmisión parcial o total, mediante cualquier acto jurídico, de activos o pasivos entre dichas personas;
2. Identidad parcial o total de las personas que conforman su órgano de dirección, así como de sus socios o accionistas con control efectivo;³
3. Identidad parcial o total de sus representantes legales;
4. Identidad parcial o total de sus proveedores;
5. Identidad de su domicilio fiscal, de la ubicación de sus sucursales, instalaciones, fábricas o bodegas, los lugares de entrega o recepción de la mercancía que enajenan;
6. Identidad parcial o total de los trabajadores afiliados en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS);

³ El artículo 26 del CFF define **control efectivo** como la capacidad de una persona de: (i) imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral; (ii) mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del 50% del capital social de una persona moral; o (iii) dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma

7. Identidad en las marcas, patentes, derechos de autor o avisos comerciales bajo los cuales fabrican o prestan servicios;

8. Identidad en los derechos de propiedad industrial que les permiten llevar a cabo su actividad; o

9. Identidad parcial o total de los activos fijos, instalaciones o infraestructura que utilizan para el desarrollo de sus actividades.

Se mantienen las disposiciones que establecen que la responsabilidad solidaria antes mencionada será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones causadas por las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían esa calidad y que la responsabilidad solidaria no excederá del valor de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades efectuadas en la negociación.

Responsabilidad solidaria de representantes de residentes en el extranjero

Por otra parte, se adiciona un supuesto de responsabilidad solidaria en los casos en que residentes en el extranjero realicen actividades por las que deban pagarse contribuciones en México, precisándose que serán responsables los representantes de los extranjeros que sean residentes en México y que sean designados en cumplimiento de las disposiciones fiscales y aquellos que sean designados para efectos fiscales, hasta por el importe de las contribuciones o aprovechamientos correspondientes.

Lo anterior, ya que en la exposición de motivos se señala la necesidad de reconocer que los representantes en materia fiscal de personas no residentes en el país o de residentes en el extranjero constituyen, en la mayoría de las ocasiones, el único punto de contacto con el fisco mexicano, por lo que esa responsabilidad garantizará de manera efectiva una presencia con la cual pueda entenderse el fisco al ejercer sus facultades de comprobación.

Responsabilidad solidaria respecto de enajenaciones de acciones realizadas por accionistas extranjeros

Conforme al artículo 76, fracción XX, de la LISR, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el SAT mediante reglas de carácter general, la enajenación de acciones emitidas por el contribuyente, efectuada entre residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

La información antes mencionada deberá presentarse a más tardar durante el mes siguiente a la fecha en la que ocurra la operación, y contendrá por lo menos los siguientes datos:

1. Fecha de enajenación de las acciones.
2. Nombre, denominación o razón social, número de identificación fiscal y país de residencia de los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.
3. Fecha de entero del ISR.

4. Monto del impuesto pagado.

El incumplimiento a la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 76, fracción XX, de la LISR, genera responsabilidad solidaria para el contribuyente en términos del artículo 26, fracción XI, del CFF, lo cual es en adición a la obligación solidaria de las sociedades que debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales cuando esas sociedades no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el ISR causado por el enajenante de las acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo o la declaración correspondiente.

AVISOS ANTE EL RFC

En relación con los avisos que deben presentarse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) cuando exista alguna modificación o incorporación de socios, accionistas, asociados o cualquier figura similar en una sociedad, se incorpora la obligación de informar, en adición a su nombre y clave en el RFC, el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el capital social, el objeto social y quien ejerce el control efectivo en la sociedad respectiva, conforme a las reglas de carácter general que emita el SAT.

Al respecto, la regla 2.4.15. de la RM para 2022 señala que el aviso correspondiente deberá entregarse dentro de los 30 días hábiles siguientes a que se actualice el supuesto que detone la obligación de informar.

Tratándose de empresas públicas, se aclara que la información que debe entregarse conforme al artículo 27, apartado B, fracción VI, del CFF, es aquella de las personas que tengan el control, influencia significativa o poder de mando dentro de la persona moral, además de informar los nombres de los representantes comunes, su clave en el RFC y el porcentaje que representan respecto del total de acciones que ha emitido la persona moral.

Para estos efectos, se entenderá por control, influencia significativa o poder de mando, lo que se establezca en las reglas de carácter general que emita el SAT.

Es importante considerar las definiciones de control, influencia significativa y poder de mando y determinar si las mismas son consistentes o no con las definiciones que se incluyen en la Ley del Mercado de Valores (LMV).

La regla 2.5.23. de la RM para 2022 señala que, para efectos de lo anterior, se entenderá por control, influencia significativa y poder de mando, las definiciones contenidas en la LMV.

BENEFICIARIO CONTROLADOR

Para que se cumpla con los estándares internacionales en materia de transparencia, se agrega una nueva obligación para las personas morales, fiduciarias, fideicomitentes y fideicomisarios, así como para las partes contratantes o inte-

grantes de cualquier figura jurídica, de obtener y conservar como parte de su contabilidad la información relativa a los beneficiarios controladores, además de proporcionarla al SAT cuando así lo requiera, la cual podrá ser suministrada a autoridades extranjeras previa solicitud al amparo de un tratado internacional.

Esta obligación se extiende a notarios, corredores y cualquier persona que intervenga en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de tales personas o celebración de fideicomisos o cualquier otra figura, así como a las entidades financieras, tratándose de la información relativa a cuentas financieras, los cuales con motivo de su intervención deberán conseguir la información para identificar a los beneficiarios controladores y adoptar las medidas para comprobar su identidad, además de proporcionarla al SAT cuando así lo requiera.

Para efectos de lo anterior, se incorpora una definición de beneficiario controlador, conforme a la cual se considerarán como tales, los siguientes:

1. La persona o grupo de personas físicas que directa o indirectamente obtengan un beneficio derivado de la operación de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

2. La persona o grupo de personas físicas que en última instancia ejerzan los derechos de uso, goce o disfrute respecto de un bien, o tengan algún aprovechamiento o disposición de un bien o servicio, aun cuando lo hagan de manera contingente.

3. Las personas o grupo de personas físicas que, de forma directa, indirecta o contingente, ejerzan el control de una persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Para determinar si una persona ejerce el control de una persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica, se deberá considerar lo siguiente:

1. Si se imponen de manera directa o indirecta decisiones en las asambleas generales de accionistas o cualquier órgano equivalente, o bien, si pueden nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes.

2. Si mantienen la titularidad de más del 15% de las acciones con derecho a voto del capital social.

3. Si dirigen de manera directa o indirecta la administración, estrategia o principales políticas de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Es importante mencionar que:

1. También se considera beneficiarios controladores de los fideicomisos a los fideicomitentes, a los fiduciarios y a los fideicomisarios, o cualquier persona involucrada que en última instancia ejerza un control efectivo;

2. La información relativa a los beneficiarios controladores deberá ser proporcionada a las autoridades fiscales dentro de un plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud, este

plazo puede ampliarse 10 días más mediante solicitud que sea debidamente justificada por el contribuyente;

3. La información de los beneficiarios controladores deberá mantenerse actualizada, por lo que se señala que esta se realizará dentro de los siguientes 15 días naturales a aquel en que hubiera tenido lugar la modificación respectiva, y

4. Las autoridades fiscales contarán con la facultad de emitir las reglas de carácter general que consideren pertinentes para la aplicación de lo referente a los beneficiarios controladores.

RECOMENDACIONES EN MATERIA DE GOBIERNO CORPORATIVO

En virtud de las modificaciones incorporadas por la Reforma Fiscal 2022 en materia societaria, resulta importante que las sociedades cuenten con mecanismos efectivos de Gobierno Corporativo y de control interno que les permitan dar cumplimiento al marco normativo aplicable en materia corporativa, bursátil, fiscal, y prevención de *lavado* de dinero, entre otras.

Conforme a las mejores prácticas internacionales en materia societaria y de control de accionistas y beneficiarios controladores, tales mecanismos pueden incluir, entre otros:

1. Evaluaciones periódicas de riesgo y cumplimiento normativo.

2. La elaboración de manuales y políticas relativas al cumplimiento normativo, incluyendo manuales aplicables a la compra y venta, directa o indirectamente, de acciones o participaciones en sociedades mercantiles, que incluyan, entre otros, la designación de funcionarios responsables, así como obligaciones a cargo de los accionistas y sus representantes de informar oportunamente sobre la transmisión directa e indirecta de participaciones en la sociedad y los formatos o documentos a través de los cuales se dé cumplimiento a dicha información, así como el correcto mantenimiento de los expedientes de cada operación.

3. Incorporación en los estatutos sociales de ciertas obligaciones en materia de información sobre tenencia directa e indirecta de acciones y participaciones en la sociedad, así como de las transmisiones que se efectúen y acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que correspondan.

4. Establecimiento preciso de obligaciones y responsabilidades para el órgano de administración respecto de los avisos, notificaciones, elaboración de estados financieros y demás actos necesarios para dar cumplimiento a la Reforma Fiscal 2022 y los puntos mencionados.

5. Convenios de responsabilidad u otros acuerdos con los accionistas de la sociedad.