

FUSIONES Y ESCISIONES ¿SON ESQUEMAS REPORTABLES?

C.P.C. FRANCISCO JAVIER MOGUEL GLORIA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Caro, Enrique
Hernández Cota, José Paul

Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Puga Vértiz, Pablo
Ramírez Medellín, José Cosme
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Zavala Aguilar, Gustavo

FUSIONES Y ESCISIONES ¿SON ESQUEMAS REPORTABLES?

C.P.C. FRANCISCO JAVIER MOGUEL GLORIA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

El 9 de diciembre de 2019 fue publicado en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación” (en adelante el Decreto), mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2020.

Entre otras modificaciones, por medio del decreto se adicionó el Título VI (“De la Revelación de Esquemas Reportables”) al Código Fiscal de la Federación (CFF), mediante el cual se establecen diversas obligaciones en materia de revelación y reporte, a cargo de los asesores fiscales y los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos normativos contenidos en los artículos 197 a 202 de dicho código, y que serán analizados a continuación.

OBLIGACIÓN DE REVELAR ESQUEMAS REPORTABLES

OBLIGACIÓN PARA ASESORES FISCALES

El artículo 197 del CFF vigente establece que los asesores fiscales, según se define a continuación, están obligados a revelar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere el artículo 199 de dicho código.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Adicionalmente, el penúltimo párrafo del artículo 197 establece la obligación a los asesores fiscales de presentar en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el Registro Federal de Contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.

OBLIGACIÓN PARA CONTRIBUYENTES

Con independencia de la obligación analizada en el apartado anterior, el artículo 198 del CFF establece diversos supuestos bajo los cuales los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables, a saber, los siguientes:

- I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.
- II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente.
- III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal.
- IV. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.
- V. Cuando existe un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

Continúa señalando dicho artículo que los contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, “cuando: i) sus declaraciones reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable; o ii) cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y los esquemas les generen beneficios fiscales en México a estos últimos, con motivo de dichas operaciones”.

De lo anterior, en términos del artículo 198 del CFF los contribuyentes también podrán encontrarse obligados a revelar los esquemas reportables cuando se ubiquen en alguno de los supuestos anteriormente señalados, lo cual deberá realizarse a través de la declaración que para tal efecto disponga el SAT.

Sobre el particular, la regla 1.13 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente establece que a partir del 1° de enero de 2021, los asesores fiscales o los propios contribuyentes, según sea el caso, se encontrarán obligados a revelar los esquemas reportables mediante declaración que se presentará a través del portal de Internet del SAT, debiendo entregar la información a que se refiere el artículo 200 del CFF.

CONCEPTO DE ESQUEMA REPORTABLE

El artículo 199 del CFF señala que se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y se ubique en alguno de los supuestos señalados en las fracciones I a XIV de la referida disposición.

Esto es, para efectos de considerar que existe un esquema reportable sujeto de revelación en términos de las disposiciones anteriormente señaladas, deberán reunirse los siguientes dos requisitos:

- a) Que del esquema reportable derive la obtención de un beneficio fiscal en México, ya sea de manera directa o indirecta.
- b) Que dicho esquema se ubique en alguno de los supuestos contenidos en las fracciones del artículo 199 del CFF.

Considerando lo anterior, resulta importante analizar lo que debe entenderse por obtención de un beneficio fiscal en México, en términos de lo establecido en el artículo 199 del CFF, y definir si una fusión o escisión se considera como un esquema reportable.

OBTENCIÓN DE UN BENEFICIO FISCAL

El penúltimo párrafo del artículo 199 del CFF señala que se considera “beneficio fiscal”, el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 5-A de este Código.

El quinto párrafo del artículo 5-A del CFF establece que se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

El artículo 14 del CFF establece que se considera enajenación de bienes, cualquier transmisión de propiedad.

Esto implica que, como regla general en una fusión o escisión, ocurre una transmisión de propiedad de bienes. No obstante, lo anterior, el artículo 14-B establece que no se considera una enajenación de bienes las que se realiza mediante fusión o escisión cuando se reúnan los diversos requisitos previstos en dicho artículo que no son objeto de este análisis.

Por su parte, el último párrafo de la fracción IV del artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que no se considerará ingreso acumulable, la ganancia derivada de los acos de fusión o escisión de sociedades, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del CFF.

De lo anterior, no es clara la redacción de este artículo en el sentido de si se refiere a una ganancia por el hecho de generar una fusión o escisión o si se deriva de la ganancia en la enajenación de activos fijos o terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito.

Desde luego que es discutible cuándo habría una ganancia en la fusión o escisión ya que en esos actos no hay un incremento patrimonial ni para los accionistas ni para las sociedades involucradas. Sin embargo, la redacción de la última fracción no es muy clara y establece una redacción en el sentido de que no se considerará ingreso acumulable.

En los términos de la definición de beneficio fiscal que, entre otros, es el no reconocimiento de una ganancia, logrado a través de una no sujeción, la fusión o escisión estarían en ese supuesto.

FRACCIONES DEL ARTÍCULO 199 DEL CFF

El artículo 199, fracción VI, inciso c) del CFF establece que una de las características que puede tener una operación para ser reportable es cuando se transmitan bienes y derechos sin contraprestación alguna a cambio.

En las operaciones de fusión, se transmiten bienes y derechos sin contraprestación alguna. Es decir, la sociedad fusionante o escindida no realiza el pago de ninguna contraprestación porque no hubo una enajenación-adquisición de bienes, sino que por virtud de la figura de escisión o fusión se transmiten esos bienes, por lo que consideramos que, dada la definición tan general de la norma, se estaría en presencia de esta situación.

De igual forma, la fracción VIII establece que un esquema será reportable cuando involucra la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada. Esta situación también, ante la generalidad y de una interpretación literal de la norma, un activo parcialmente depreciado y que se transmite vía fusión o escisión, será reportable puesto que permite su depreciación a otra parte relacionada.

Por lo anterior, pareciera que ya fuera que: a) al no reconocer una ganancia en fusión o escisión por la transmisión de los bienes y que no se pague contraprestación alguna a la sociedad fusionada o escindida; o bien, b) que un activo total o parcialmente depreciado por la fusionada o escindida que permite a la fusionante o escindida continuar su depreciación, se estaría en presencia de un esquema reportable.

Sin embargo, se debieran tomar en cuenta estas consideraciones por parte de la autoridad para aclarar la intención respecto de reportar estos actos jurídicos:

- a) En la fusión y escisiones son múltiples los avisos que los contribuyentes tienen que presentar para que se considere que no hay enajenación de bienes para efectos fiscales como son:

- Los avisos propios a que hace referencia el artículo 14-B.
 - Si se participó en una fusión o escisión y dentro de los cinco años se desea realizar otra fusión se debe presentar otro aviso.
 - Se debe presentar el aviso de operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF.
- b) Los activos objeto de la fusión o escisión, cuando se cumplen los requisitos previstos en el CFF, no son objeto de un aumento en su valor de depreciación o saldo por deducir o valor fiscal, según sea el caso. Es muy claro que no se incrementa su valor por lo que no hay un beneficio fiscal aplicable al caso al tener la permanencia de los valores que tenía la fusionada o escidente.
- c) Las pérdidas fiscales no se transmiten por fusión y hay reglas muy claras para el caso del giro en la sociedad fusionante, y en la escindida se tienen reglas también claras de permanencia accionaria que, juntamente con las reglas de pérdidas fiscales, contienen candados robustos para evitar abusos. Inclusive este tema estaría en el reporte de operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF. Esto implica que tampoco hay beneficios fiscales por la parte de las pérdidas fiscales.
- d) Se entiende que el espíritu de la fracción VI inciso c) de transmitir activos sin contraprestación alguna puede obedecer a comodatos, donaciones u otras operaciones distintas de fusión.
- e) De igual forma, se puede interpretar la fracción VIII que aplicaría cuando se transmite un activo total o parcialmente depreciado para permitir que otra persona lo deprecie, debiera ser aplicable cuando se incrementó la base de depreciación y la transmitente no reconoció una ganancia o un ingreso acumulable, pero en los casos de fusión, se mantienen los mismos valores fiscales.

Es recomendable analizar cada caso particular, pero sería deseable tener aclaraciones de la aplicación de los esquemas reportables por parte de la autoridad fiscal, considerando que en este tipo de operaciones ya se tienen muchos reportes presentados ante la autoridad fiscal.