



Abril de 2023

Número 116

Directorio

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. P.C.FI. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

Ramiro Ávalos Martínez
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

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

TEMAS ADICIONALES SOBRE EL BENEFICIARIO CONTROLADOR

C.P.C. GERARDO JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP



Es miembro de



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	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuá Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Errequerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

TEMAS ADICIONALES SOBRE EL BENEFICIARIO CONTROLADOR

C.P.C. GERARDO JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

En los últimos años ha sido común encontrar reformas a la Legislación Fiscal Mexicana inspiradas en las recomendaciones hechas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y en las Acciones BEPS también de esa organización.

Precisamente las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación (CFF) relativas a mantener como parte de la contabilidad la información del o de los Beneficiarios Controladores, tiene su origen ahí mismo.

Las prácticas a las que se hace referencia han causado algunas dudas en cuanto al alcance que se les debe de dar; esto sucede por la amplitud que tienen los conceptos del propio CFF y las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMS) y han sido materia de estudio sin llegar en algunos casos a establecer un criterio contundente.

Aunque como se señaló, las reglas han sido materia de estudio y comentarios, vale la pena citar lo que debe de entenderse como Beneficiario Controlador.

En este sentido el artículo 32-B Quáter señala que para efectos del CFF se entenderá por Beneficiario Controlador a la persona física o grupo de personas físicas que:

- Directamente o por medio de otra u otras o de cualquier acto jurídico, obtiene u obtienen el beneficio derivado de su participación en una persona moral, un fideicomiso o cualquier otra figura jurídica, así como de cualquier otro acto jurídico o es quién o quiénes, en última instancia, ejerce o ejercen los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio o en cuyo nombre se realiza una transacción, aun cuando lo haga o hagan de forma contingente.
- Directa, indirectamente o de forma contingente, ejerzan el control de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

Se entiende que una persona física o grupo de personas físicas ejerce control cuando, mediante la titularidad de valores, por contrato o por cualquier otro acto jurídico, puede o pueden:

- Imponer directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros administradores o sus equivalentes.
- Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más de 15% del capital social.
- Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra forma jurídica.

Como se puede observar, los supuestos que integran la definición de lo que debe entenderse por Beneficiario Controlador son amplios y en ellos pueden encuadrarse diversas personas, por lo que para un buen número de personas morales resultará en extremo difícil o quizá imposible cumplir con la obligación, dependiendo de las circunstancias particulares de cada persona moral.

Se aprecia que, conforme al artículo 32-B-Quáter, pueden existir tres tipos de Beneficiarios Controladores:

- i) Aquel que recibe beneficios económicos.
- ii) Aquel que tiene control sobre las decisiones de la Asamblea de Accionistas.
- iii) Aquel que tiene ambos.

De hecho, en el numeral 2.8.1.20 de la RMF vigente para 2023 se establece un orden de prelación para la identificación del Beneficiario Controlador y en primera instancia se determina aquel que recibe beneficios económicos y de no poder ser posible esto, aquel que tiene el control de las decisiones, lo que en principio va acorde con las Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional.

La forma en la que se redactó la RMF genera algo de confusión, pues en primera instancia se puede llegar a la conclusión de que será suficiente el determinar y mantener información respecto del o los Beneficiarios Controladores, pero únicamente aquellos que reciban beneficios económicos y no tratar de recopilar información de los que eventualmente tengan el control. Esta afirmación puede tener soporte, aunque si el criterio de la autoridad es contrario, existe riesgo.

Respecto de lo anterior, no hay que olvidar que la obligación de mantener actualizada la información sobre el o los Beneficiarios Controladores, así como entregarla a la autoridad fiscal cuando esta lo requiera no solo abarca a las personas morales, sino también a las

fiduciarias, los fideicomisarios en el caso de fideicomisos; así como las partes contratantes de cualquier otra figura jurídica; así como a terceros relacionados con ellos.

De igual forma los notarios, corredores y cualquier otra persona que intervenga en la formación o celebración de contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de personas morales, o celebración de fideicomisos o de cualquier otra figura jurídica, así como las entidades financieras y los integrantes del sistemas financiero para fines de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en relación con las cuentas financieras tienen la obligación de identificar a los beneficiarios controladores y a tomar las medidas razonables para comprobar su identidad y proporcionarla al Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuando se las requiera, en la forma y términos que este último órgano determine mediante reglas de carácter general.

Entonces, la obligación es para diversas personas, incluso en diferentes tiempos sobre una misma persona moral, fideicomiso o figura jurídica y dado que la recopilación de la información se da en diferentes momentos, puede no ser la misma, pero al fin y al cabo es una obligación vigente.

Ya se decía al inicio de este artículo que la amplitud de los conceptos que se establecen para fincar la obligación tiene una amplitud tal que abarcan una gran cantidad de supuestos en donde se debe cumplir con la obligación y no nada más se circunscribe a una persona moral, fideicomiso, ya que están los contratos y las figuras jurídicas, cualesquiera que sean estas.

Habrán situaciones en las que la obligación sea muy difícil o incluso imposible de cumplir por las características de cada ente. El problema radica en lo oneroso que puedan ser las multas que puede imponer la autoridad fiscal en caso de incumplimiento de la obligación en estudio.

Para tener una idea de las complicaciones a las que se pueden enfrentar los obligados, se pondrán algunos ejemplos:

Empresas más comunes que tienen dificultad para identificar a los beneficiarios controladores

Las empresas que se señalan a continuación son, entre otras, las que tienen mayores problemas en la identificación del o los beneficiarios controladores:

- Empresas públicas.
- Grupos multinacionales con varios niveles de participación accionaria.
- Tenencia de acciones cruzadas.
- Empresas propiedad de fondos de inversión multinacionales.
- Empresas propiedad de fondos de pensiones y jubilaciones.

Conforme a la RMF, son 22 los puntos sobre la información que se debe de tener sobre el o los beneficiarios controladores, claro está que, en algunos casos, no todos los 22 puntos pueden ser cubiertos, por lo que es recomendable tener la evidencia de que algún punto no se puede solventar, claro está que en la mayoría de las ocasiones será imposible de probarse.

Resulta difícil tener conclusiones concretas enfrentando disposiciones y requerimientos subjetivos, no obstante ayuda en la interpretación que se puede dar a las disposiciones, el objetivo que se busca con recopilación de la información requerida.

Otro aspecto que preocupa por la complejidad que representa, tanto obtener la información por primera vez como el mantenerla actualizada, es el hecho de estructuras accionarias de varios niveles en distintos países, pues en esos casos hay que tener la cadena de tenencia accionaria incluyendo el país o jurisdicción de creación, constitución o registro, la jurisdicción de residencia fiscal. la clave de la identificación y el domicilio fiscales.

Respecto de lo anterior, la RMF utiliza terminología que aplica al régimen fiscal mexicano, pero que en otros países el homologar los conceptos resulta complicado, además de que se ha probado que su obtención es difícil, más aún tener control de los cambios que pueda haber en esas cadenas de tenencias accionarias, ya que es un hecho de que existen empresas que tienen un dinamismo importante en cuanto a cambios en las tenencias accionarias, así como los demás datos, tomando en consideración los plazos que establece el CFF.

También hay que tener presente que las entidades financieras y los integrantes del sistema financiero para efectos del impuesto sobre la renta, tratándose de la información relativa a las cuentas financieras están obligados a obtener información para identificar a los beneficiarios controladores y a adoptar medidas razonables para su identificación, para lo cual deberán referirse a lo dispuesto por los Anexos 25 y 25-Bis de la RMF y esto es posible, pues el legislador por medio de la cláusula habilitante otorgó la facultad al Ejecutivo para establecer las reglas de identificación.

A partir del cúmulo de información que se requiere y la responsabilidad que conlleva, algunas instituciones financieras han modificado sus políticas en cuanto al perfil de los clientes que desean atender.

Señala la RMF que cuando no se identifique a persona física alguna bajo los criterios establecidos en la regla 2.8.1.20 se considerará como Beneficiario Controlador a la persona física que ocupe el cargo de administrador único o equivalente. En caso de que la persona moral tenga Consejo de Administración o su equivalente, cada miembro del consejo se considerará como Beneficiario Controlador.

Existe la interpretación de que un camino sencillo, sobre todo en el caso de entidades o figuras que tienen dificultades importantes para la identificación del o los beneficiarios

controladores, de tener como tales al administrador único o a los miembros del consejo de administración, no obstante, esto pudiera tener problemas.

Como se puede observar, los problemas que se enfrentan para la identificación y mantenimiento de la información de los beneficiarios controladores son importantes, pues hay que considerar que se deben tener los mecanismos necesarios para tener actualizada la información y que la misma es parte de la contabilidad, así como el riesgo que representa el monto de las multas por incumplimiento.

Por otro lado, aún hay temas que ameritan análisis profundo, como el de determinar los posibles vicios tanto de legalidad como constitucionales que tienen las reglas sobre Beneficiarios Controladores, las reglas adicionales que eventualmente sean expedidas por la autoridad fiscal y tres cuestiones que merecen atención:

- Hay contratos que, aun cuando no tuvieron por objeto la creación de personas morales o figuras jurídicas, pueden tener influencia en las decisiones de la asamblea de accionistas, como por ejemplo algunos contratos de crédito.
- La información que se le requiera y que entreguen notarios, corredores y quienes intervengan en la preparación de contratos para la creación de personas morales, los fideicomisos u otras figuras jurídicas, probablemente no se encuentre actualizada y a la fecha del requerimiento ya haya cambiado, por lo que la utilidad para la autoridad fiscal eventualmente será para cotejo de la proporcionada por la persona moral fideicomiso o figura jurídica, aun cuando esto no se contemple en el CFF.
- Para la autoridad fiscal tendrá dificultad para la comprobación de la información que eventualmente se le proporcione, sobre todo en el caso de tenencias accionarias internacionales y de varios niveles, pues aún con la herramienta de los tratados de intercambio de información, el proceso se antoja difícil.

Como se puede observar los temas relacionados con las obligaciones respecto de beneficiarios controladores presentan diversos problemas que tendrán que solucionarse, por lo que es deseable mayor precisión en las reglas.