

OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES DE PRESENTAR AVISO ANTE EL SAT RESPECTO DE SUS SOCIOS O ACCIONISTAS

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
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

OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES DE PRESENTAR AVISO ANTE EL SAT RESPECTO DE SUS SOCIOS O ACCIONISTAS

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (CFF) que contempla obligaciones de los contribuyentes en materia del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) fue totalmente reformado con vigencia a partir del 1 de enero de 2020.

En la fracción II del apartado A el artículo 27 del CFF se estableció, como nueva obligación de las personas morales a partir de 2020, la de presentar un aviso en el RFC en el que informen el nombre y la clave de RFC de sus socios o accionistas cada vez que se modifique o se incorpore un nuevo socio o accionista, dicha obligación se describe en el apartado B fracción VI del artículo 27 del CFF.

El presente artículo tiene como finalidad analizar quiénes son los obligados a cumplir con la obligación antes referida, en qué consiste su cumplimiento y los efectos en el eventual caso de no cumplirla, conforme a lo dispuesto en el CFF y en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en 2020 (RMF 2020).

COMENTARIOS RELATIVOS AL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR AVISO A QUE SE REFIERE EL APARTADO B FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 27 DEL CFF

ANÁLISIS DE DISPOSICIONES LEGALES

El artículo 27 del CFF fue reformado en su totalidad en 2020, y ahora contiene cuatro apartados como sigue:

- A. Sujetos y sus obligaciones específicas.
- B. Catálogo general de obligaciones.
- C. Facultades de la autoridad fiscal.
- D. Casos especiales.

Por lo que se refiere a los sujetos que tienen ciertas obligaciones ante el RFC, me gustaría resaltar los siguientes:

1. Las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o deban expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, tienen ciertas obligaciones registrales ante el RFC. Podría decirse que aquí se encuentran las personas físicas y morales que son contribuyentes de IVA, IEPS, ISAN y/o ISR, es decir, que se ubican en los supuestos o hipótesis legales para ser considerados sujetos pasivos de las contribuciones mencionadas (artículo 27 apartado A fracción I del CFF).
2. Personas físicas y personas morales con obligaciones fiscales específicas en materia de RFC, pero no en calidad de contribuyentes y/o sujetos obligados a pagar contribuciones, sino concretamente en los siguientes supuestos:
 - a) Las personas morales tienen las obligaciones de anotar en el libro de socios y accionistas la clave del RFC de cada uno de ellos, así como de anotar dicha clave en actas de asamblea respecto de los socios o accionistas que concurran a la misma. (artículo 27 apartado A fracción II del CFF).
 - b) Las personas morales, a partir del 1 de enero de 2020, tienen la obligación de presentar un aviso en el RFC en el que informen el nombre y la clave de RFC de sus socios o accionistas cada vez que se modifique o se incorpore un nuevo socio o accionista (artículo 27 apartado A fracción II del CFF).
 - c) Los representantes legales, socios y accionistas de las personas morales tienen directamente las obligaciones siguientes: Inscribirse en el RFC, proporcionar información ante el SAT respecto de su identidad y datos de localización, manifestar domicilio fiscal y solicitar certificado de firma electrónica avanzada FIEL (artículo 27 apartado A fracción III del CFF).

Es preciso señalar que, en mi opinión, los sujetos aquí indicados tienen las obligaciones formales antes señaladas, independiente de que se ubiquen en los supuestos o hipótesis legales de tener que pagar contribuciones federales como las mencionadas en el numeral 1 anterior; asimismo, conforme hasta lo aquí dicho, independientemente de si dichos representantes legales, socios y accionistas son residentes fiscales en México o en el extranjero, basta con tener esta calidad en una persona moral residente en México para tener las obligaciones señaladas; más adelante haré un comentario de excepción respecto de socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, pero ha de precisarse que los obligados conforme a este último comentario son directamente los socios y accionistas.

- d) Quienes hagan pagos de sueldos y salarios, es decir los patrones, tienen la obligación de solicitar inscripción en el RFC, proporcionar correo electrónico y

número telefónico, lo anterior respecto de sus trabajadores (artículo 27 apartado A fracción IV del CFF).

Por lo que se refiere al concepto de persona moral al que hace mención el artículo 27 del CFF, ha de tomarse en cuenta que el Código Civil Federal en su artículo 25 señala quienes son personas morales. Textualmente, establece lo siguiente:

Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Cabe efectuar el comentario de que las personas morales obligadas en materia de aviso referido en el artículo 27 apartado B fracción VI del CFF, son únicamente aquellas que tengan socios o accionistas; a las personas morales enumeradas en el artículo 25 del Código Civil Federal que no tengan socios o accionistas no les resulta aplicable la obligación del aviso mencionado, aunque si les puedan resultar aplicables las obligaciones en materia de RFC tanto porque deban presentar declaraciones periódicas, porque deban expedir CFDI por actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, por ser patrones, o bien como retenedores o recaudadores de contribuciones federales.

El texto de la fracción VI del apartado B del artículo 27 del CFF establece, a partir de 2020, lo siguiente:

B. Catálogo general de obligaciones:

- VI. Presentar un aviso en el registro federal de contribuyentes, a través del cual informen el **nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes** de los socios o accionistas, **cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos**, en términos de lo que establezca el Reglamento de este Código.

(Énfasis añadido)

Respecto de la obligación de presentar el aviso a que se refiere la fracción anterior, que es la obligación sujeta a análisis en el presente artículo, la exposición de motivos de la iniciativa de reforma al CFF en la parte conducente señaló:

[...]

Se sugiere establecer que las personas morales tendrán la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus **socios o accionistas sean modificados**, atendiendo a la necesidad de que **se combata la creación de empresas que se constituyen** únicamente con la finalidad de facturar o deducir operaciones inexistentes.

[...]

(Énfasis añadido)

Antes de hacer un análisis de lo dispuesto por la RMF 2020, considerando únicamente lo dispuesto por el CFF y lo dicho en la parte conducente por la exposición de motivos transcrita, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

- a) La finalidad de esta nueva obligación es combatir la creación de empresas que se constituyen con el objetivo de facturar o deducir operaciones inexistentes.
- b) La información por proporcionar debe ser la relativa a nombre y clave del RFC de los socios o accionistas respecto de los cuales haya habido alguna modificación o incorporación. Es de interpretar que la modificación es en cuanto a la participación de los socios o accionistas en la sociedad, es decir modificación en el capital social de la persona moral. Puede existir modificación o incorporación de socios o accionistas con los actos jurídicos siguientes: i) Aumentos de capital social, b) reducciones de capital social y iii) transmisión de propiedad de acciones o partes sociales, lo cual puede ocurrir por: compra venta, adjudicación, donación, herencia, etcétera.
- c) El aviso en cuestión debe presentarse cada vez que se realice alguna modificación o incorporación de socios o accionistas. Es conveniente precisar que en virtud de que la disposición entró en vigor el 1 de enero de 2020, las personas morales sólo tienen esa obligación respecto de modificaciones o incorporaciones realizadas a partir de esa fecha, no así las realizadas con anterioridad.
- d) El aviso en cuestión no implica informar el importe de capital social que tenga cada socio o accionista y/o su porcentaje de participación en dicho capital; la disposición legal clara y expresamente señala que "...informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios o accionistas,
[...]
- e) No existe disposición legal que establezca para las personas morales la obligación de informar a las autoridades fiscales la estructura accionaria del capital social, ni en importes ni en porcentajes en que participa cada socio o accionista.
- f) La presentación del aviso y su información inherente debe realizarse en términos de lo que establezca el Reglamento del CFF. Sin embargo, actualmente el reglamento de dicho código no regula nada respecto de esta nueva obligación que nació el 1 de enero de 2020 y en su defecto lo hace la RMF 2020.

ANÁLISIS DE DISPOSICIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS

Sin embargo, la RMF 2020 señala algunos aspectos en relación con el tema en análisis, tanto en su regla 2.4.19. como en el artículo Cuadragésimo Sexto transitorio. La regla 2.4.19 de RMF 2020 textualmente señala lo siguiente:

Regla 2.4.19. Para los efectos del artículo 27, apartados A, fracción III y B, fracción VI del CFF, las personas morales deberán presentar un aviso ante el RFC en la cual informarán el nombre y la clave del RFC de los socios o accionistas **cada vez que se realice una modificación o incorporación**, conforme a la ficha de trámite 295/CFF "Aviso de actualización de socios o accionistas", contenida en el Anexo 1-A, dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que se realice el supuesto correspondiente ante la ADSC.

De un análisis realizado a la ficha de trámite 295/CFF destaca y extraña que en ella se señala que:

- i) Se presenta cuando se requiera actualizar la **estructura accionaria** de una persona moral. (Énfasis añadido).
- ii) Se debe adjuntar documento protocolizado y digitalizado en el que consten las modificaciones, así como la incorporación de sus socios o accionistas.

El texto de la regla antes transcrita no señala nada en contra de lo dispuesto por el CFF, sólo agrega el plazo en el que debe ser presentado el aviso en cuestión. Sin embargo, el trámite 295/CFF señala que el aviso se presenta cuando se requiera actualizar la **estructura accionaria**, cuyo concepto no se establece en el CFF, asimismo, señala que debe adjuntarse documento protocolizado, lo cual en movimientos de capital social de las personas morales no siempre es legalmente obligatorio, por ejemplo, en: aumentos o disminuciones de capital social en su parte variable ni en contratos de compra venta de acciones o partes sociales. Por lo que es claro que las indicaciones o instrucciones de este trámite administrativo exceden o van más allá de la disposición legal que da origen esta obligación.

Por otra parte, el artículo Cuadragésimo Sexto transitorio de la RMF 2020 señala textualmente lo siguiente:

CUADRAGÉSIMO SEXTO. Para los efectos del artículo 27, apartados A fracción III y B fracción VI del CFF, las personas morales **que no tengan actualizada la información de sus socios o accionistas ante el RFC** deberán presentar el aviso a que hace referencia la regla 2.4.19, con la información correspondiente a la **estructura** con la que se encuentren en ese momento. El aviso referido deberá presentarse por única ocasión a más tardar el 30 de junio del 2020.

(Énfasis añadido)

Es preciso tomar en cuenta que tanto el artículo transitorio antes transcrito como las instrucciones del trámite 295/CFF hacen referencia a estructura accionaria, cuyo concepto que no se establece en el CFF.

El artículo antes transcrito no es claro respecto de cuando se considera que las personas morales tienen o no actualizada la información de sus socios o accionistas ante el RFC.

En mi opinión, válidamente puede interpretarse que si 100 % de los socios o accionistas de una persona moral están debidamente inscritos en el RFC, si la persona moral cuenta con las constancias de situación fiscal de dichos socios o accionistas, si ha asentado en el libro social respectivo sus nombres indicando la clave del RFC correspondiente, misma que fue cotejada con dicha constancia, si esos mismos datos se han asentado en el libro social respectivo, en cada acta de asamblea realizada y si no ha habido en lo que va de 2020 ningún movimiento en el capital social (aumentos, disminuciones ni transmisión de propiedad acciones o partes sociales), no se tiene obligación de presentar el aviso antes señalado el 30 de junio de 2020, esto bajo la consideración que la persona moral si tiene actualizada la información de sus socios o accionistas ante el RFC, conforme a lo establecido por el CFF, aunque la persona moral nunca haya informado al SAT la estructura accionaria, cuya obligación no existe legalmente.

PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO CON SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Por lo que se refiere a obligaciones en materia de RFC es preciso distinguir las siguientes:

- a) La de las personas morales de presentar un aviso en el RFC en el que informen el nombre y la clave de RFC de sus socios o accionistas cada vez que se modifique o se incorpore un nuevo socio o accionista, cuyo fundamento legal es el artículo 27 apartado A fracción II del CFF, misma que se describe en el apartado B fracción VI de dicho artículo.
- b) Las de los representantes legales, socios y accionistas de personas morales que tienen directamente en materia de RFC ciertas obligaciones, entre ellas inscribirse en tal registro, cuyo fundamento legal es el artículo 27 apartado A fracción III del CFF.

La obligación a que se refiere este inciso b) es independiente de la obligación de las personas morales referida en el inciso a) anterior, de esta forma, por un lado, todo socio o accionista tiene ciertas obligaciones en materia de RFC y por otro, las personas morales deben presentar el aviso a que se refiere el inciso a) anterior.

Sin embargo, el último párrafo del apartado A del artículo 27 del CFF, establece que los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, no son sujetos obligados en términos del artículo 27 del CFF, siempre que la persona moral residente en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Es decir, el último párrafo del apartado A del artículo 27 referido, exime del cumplimiento de obligaciones en materia de RFC a los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, es decir, elimina a los socios y accionistas extranjeros las obligaciones señalados en la fracción III del rubro A del artículo 27 del CFF,

sin que dicho párrafo modifique la obligación de las personas morales de presentar el aviso descrito en el apartado B fracción VI del artículo 27 del CFF, cuya obligación se fundamenta en el rubro A fracción II de dicho código.

CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL AVISO DE SOCIOS O ACCIONISTAS ESTANDO OBLIGADO A ELLO

Es importante considerar que incumplir con los avisos al RFC o hacerlo extemporáneamente, salvo que se presente de manera espontánea, puede acarrear, además de la imposición de multa, las siguientes consecuencias:

- a) Es causal para la restricción temporal en el uso de los certificados de sello digital, en caso de agotarse el procedimiento de restricción temporal sin éxito para el contribuyente, podría derivar en la cancelación de los mencionados sellos digitales. Recuérdese que dichos certificados se utilizan en la expedición de CFDI, tales como los de ingresos, pedimentos en materia de comercio exterior, recibos de nómina, etcétera.
- b) Perder la certificación en materia de IVA obtenida conforme al artículo 28-A de la Ley del IVA. Lo anterior conforme a lo dispuesto por las reglas 7.2.1. y 7.2.4. de la Resolución de Comercio Exterior vigente.

CONCLUSIÓN

Dados los análisis anteriores es de concluir que la pretensión de las autoridades fiscales con la presentación, por parte de las personas morales, del aviso de socios o accionistas a que se refiere el artículo 27 apartado A fracción II del CFF descrito en la fracción VI del apartado B de dicho artículo, es diferente a lo que establecen las disposiciones legales en la materia.

Por otra parte, dadas las consecuencias de las sanciones antes señaladas por la falta de presentación del aviso referido, es recomendable que, en caso de duda, sea presentado tal aviso.

Es lamentable la falta de seguridad jurídica en el tema en análisis que deriva de lo dispuesto en el CFF y la RMF 2020, por lo que se recomienda tanto al poder legislativo como al SAT, en lo futuro redactar las disposiciones legales y administrativas claras y congruentes entre ellas; por lo pronto, es de esperarse que las autoridades fiscales aclaren las diferentes confusiones que se han generado con esta situación.