

REFORMA AL ARTÍCULO 14-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE RAZÓN DE NEGOCIOS PARA FUSIÓN Y ESCISIÓN

C.P. y P.C.FI VÍCTOR CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

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

C.P.C. 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

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
Amezcuca 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
Erregerena 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

REFORMA AL ARTÍCULO 14-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA DE RAZÓN DE NEGOCIOS PARA FUSIÓN Y ESCISIÓN

C.P. Y P.C.FI VÍCTOR CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Como parte de la reforma fiscal que se aprobó el 26 de octubre de 2021 en el Congreso de la Unión y que fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* el 12 de noviembre, incluyó modificaciones a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Federal de Derechos (LFD), así como de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF); entre estos cambios, hubo una importante adición al artículo 14-B del mencionado CFF.

Esta reforma considera nuevas facultades para que la autoridad fiscal aplique la presunción de no existencia de una razón de negocios, para los casos de fusión o escisión, por lo que, considerando la relevancia de esta reforma, a continuación, se analizan algunos aspectos relevantes.

ENAJENACIÓN DE BIENES EN FUSIÓN Y ESCISIÓN

Antes de entrar en el análisis de la reforma, vale la pena recordar el contexto legal en el que se inserta. Al respecto, el artículo 14 del CFF define los casos en que existe enajenación de bienes para efectos fiscales, y en su fracción IX, señala que se entiende que existe enajenación de bienes, la que se realiza mediante *fusión o escisión de sociedades*; sin embargo, establece que esta regla general no será aplicable, si se cumplen los supuestos referidos en el artículo 14-B del mismo ordenamiento.

El artículo 14-B señala los requisitos que deben cumplir estas operaciones para no ser consideradas como enajenación, así tenemos que, en el caso de fusión, los requisitos pueden resumirse en:

- Se presente el aviso en el que se cancele el Registro Federal de Contribuyente (RFC) de la(s) entidad(es) fusionada(s) conforme a la fracción XIII del artículo 30 del Reglamento del Código.
- Que posterior a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaba la(s) sociedad(es) fusionada(s) además de las propias, excepto cuando se cumplan con algunos supuestos.
- Que la sociedad que subsista o surja de la fusión, cumpla con la obligación de presentar las declaraciones de impuestos que hubiera(n) correspondido a la(s) sociedad(es) fusionadas.

En el caso de escisión, las condiciones para no ser considerada como enajenación, en términos generales pueden resumirse en los siguientes supuestos:

- Que los accionistas propietarios de por lo menos 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de la(s) escindida(s), se mantengan durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se realiza la escisión, y mantengan la misma proporción en el capital social de las escindidas a la que tenían en la escidente antes de la escisión.
- Que cuando desaparezca una sociedad a consecuencia de la escisión, la sociedad escidente debe nombrar a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones a que estaba obligada la(s) sociedad(es) que desaparece(n).

Adicionalmente, el segundo párrafo del artículo 14-B señala que, si dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretende realizar nuevamente una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales antes de realizar la fusión.

Asimismo, el cuarto párrafo establece que, cuando la LISR otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital, tal escisión se consideraría como enajenación.

REFORMA FISCAL A PARTIR DE 2022

Respecto a la reforma en comento, y de manera particular en materia de razón de negocios en la fusión o escisión, es oportuno detallar la exposición de motivos contenida en el apartado “4. Fusión o escisión sin razón de negocios” del CFF que le da origen, como sigue:

[...]

En la actualidad, el Código Fiscal de la Federación establece una serie de requisitos que los contribuyentes deben cumplir a fin de que la transmisión de la propiedad que se por virtud de las operaciones de fusión o escisión que celebren, no sea considerada una enajenación de bienes.

A fin de evitar que las figuras de la fusión o la escisión de sociedades sean utilizadas por los contribuyentes como un medio para eludir el pago del impuesto correspondiente a la enajenación de bienes, se propone a esa Soberanía reformar lo establecido en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Con esta reforma se pretende garantizar que las operaciones de fusión o escisión, así como las operaciones relevantes anteriores y posteriores relacionadas con dichas fusiones o escisiones, *no tengan como propósito la elusión de contribuciones*.

De igual forma, se busca precisar que cuando, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal detecte que las operaciones de fusión o escisión *carecen de razón de negocios*, o bien, advierta el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, deberá aplicar la reglas y consecuencias fiscales correspondientes a la enajenación.

Asimismo, se señalan las operaciones relevantes que podrá tomar en consideración la autoridad fiscal para determinar si, de forma relacionada con la fusión o la escisión de sociedades llevadas a cabo, *se contó con una razón de negocios válida*.

[Énfasis añadido]

Con estos argumentos, el texto de la reforma fue aprobado en los siguientes términos:

[...]

En caso de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que, tratándose de fusión o escisión de sociedades, éstas **carecen de razón de negocios**, o bien, no cumplen con cualquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, determinará el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia derivada de la fusión o de la escisión. Para estos efectos, a fin de **verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios**, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las *operaciones relevantes relacionadas* con la operación de fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los **cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización**.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá por operaciones relevantes, cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

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 fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, o de voto favorable necesario para la toma de dichas decisiones.
2. Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, 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 fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, en relación con el valor determinado de éstas a la fecha de la fusión o escisión de sociedades, el cual se consignó en el dictamen establecido en este precepto.
4. Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, 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 fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, y como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.
6. Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, o bien, de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

7. Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

Cuando dentro de los cinco años posteriores a que se lleve a cabo la fusión o escisión, se celebre una operación relevante, la sociedad que subsista tratándose de escisión, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, según corresponda, deberá presentar la información a que se refiere el artículo 31-A, primer párrafo, inciso d) de este Código.

[...]

(Énfasis añadido)

RAZÓN DE NEGOCIOS EN EL CASO DE UNA FUSIÓN O ESCISIÓN

Como se puede apreciar, el texto de la reforma no adiciona como un requisito el hecho de que una fusión o escisión cumpla con una razón de negocios, ni los supuestos bajo los cuales los contribuyentes pudieran probar tal supuesto, sino que establece una facultad adicional para que —no obstante la escisión o fusión hubiera cumplido cabalmente con los supuestos establecidos en el mismo artículo 14-B del CFF— la autoridad fiscal pueda reclamar que no existía una razón de negocios y, por lo tanto, recaracterizar la fusión o escisión como enajenación, con todos los efectos fiscales correspondientes.

Del texto de la reforma, las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación podrían “detectar” que la fusión o escisión “carece de razón de negocios y para ejercer esta presunción y a fin de “verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios”, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes, que a su juicio estén relacionadas con tal fusión o escisión, realizadas dentro de los cinco años inmediatos anteriores o posteriores a su realización.

Con esta nueva facultad, la autoridad fiscal puede concluir que la fusión o escisión carece de una razón de negocios, considerando operaciones realizadas dentro de los cinco años anteriores y cinco posteriores a que se lleve a cabo la fusión o escisión, lo que amplía el horizonte temporal a un total de 10 años, horizonte que no corresponde en absoluto a los supuestos que originalmente consideraba el artículo 14-B para determinar si la fusión o escisión podía no ser tratada como enajenación para efectos fiscales.

Tomando el caso específico de la escisión, el requisito de permanencia accionaria establecido por el artículo 14-B y discutido en el primer apartado de este artículo, establece un periodo de tres años de permanencia accionaria de 51% de los accionistas con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas; los tres años se computan a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión, lo que resulta en dos años de permanencia de los mismos socios o accionistas a partir de la fecha de la escisión.

Asumamos un caso: la Empresa A ha llevado a cabo una escisión que ha dado lugar al nacimiento de la Empresa A1, y que se han cumplido con todos los supuestos de la fracción II del artículo 14-B y los requisitos adicionales a que se refiere el mismo artículo (es decir, a la escisión no se le otorga el tratamiento de reducción de capital, tampoco ha surgido ni en la Empresa A ni en la Empresa A1, un

concepto o partida que no se encontraba registrada o reconocida en las cuentas del capital contable y del estado de posición financiera aprobado en la Asamblea General de Socios o Accionistas que acordaron la escisión); sin embargo, la Asamblea de Socios de la Empresa A1 en el tercer año posterior a la escisión decide llevar a cabo un aumento de capital por un accionista existente (es decir, el requerimiento de capital es necesario para consolidar las operaciones de la sociedad escidente), esta aportación de capital se consideraría como operación relevante (ref. 4 de la adición al artículo 14-B) y dado que este aumento de capital se da en el período de cinco años posteriores a la escisión; no obstante, los socios de la Empresa A y la Empresa A1 hubieran cumplido a cabalidad los requisitos de la fracción II del artículo 14-A, el solo incremento de capital, técnicamente, podría dar lugar a que las autoridades fiscales estén en condiciones de presumir que la escisión carece de razón de negocios.

Además, el aumento de capital por parte de uno de los socios daría lugar a que este socio aumentara su porcentaje de participación en el capital social, mientras que otro u otros lo disminuyeran, inevitablemente los ubicaría en otra operación relevante relacionada con la escisión (ref. 5 de la adición al artículo 14-B).

Este supuesto se torna aún más complejo, si asumimos que se hubieran realizado aumentos de capital en el pasado, la Empresa A hubiera recibido aumentos de capital en el año 2 anterior a la realización de la escisión y que, por motivo de estos aumentos, el capital de la escidente difiriera del capital consignado en el dictamen de escisión.

Con este ejemplo, el requisito de permanencia accionaria originalmente previsto por el artículo 14-B de tres años, se vuelve obsoleto, ya que conforme a la nueva atribución pareciera que la autoridad podría evaluar la existencia de operaciones relevantes en un período de cinco años posteriores y anteriores a la escisión, lo que las llevaría potencialmente a concluir que no existe razón de negocios, recharacterizada la escisión como enajenación.

Aunque se han utilizado las operaciones relevantes 4 y 5 para ilustrar la potencial aplicación de la reforma, efectos similares podrían generarse si se materializaran otras operaciones relevantes del mismo ordenamiento adicionado.

RAZÓN DE NEGOCIOS

Cabe señalar que el concepto razón de negocios es relativamente nuevo en nuestro marco fiscal, hasta antes de los cambios mencionados vigentes a partir del año 2020, dicho concepto se entendía más claramente, conforme a un contexto natural de derecho común aplicable a cada negocio, respecto de si cualquier operación o movimiento corporativo realizado, se hace *para algún tipo de beneficio de una persona o negocio*, ya sea para generar riqueza, evitar un riesgo o bien, un quebranto.

Dicho concepto llegó a ser parte de ciertos precedentes en tribunales, tal es el caso, de la siguiente Tesis:

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.

Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que, en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

VIII- P-1aS-217

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16- 07- 01- 4- OT/1124/17- S1- 04- 04.—Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.—Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.—Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. noviembre 2017. p. 317

Como resultado de la Reforma Fiscal para el ejercicio 2020, se incluyó el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, llamado también cláusula anti-abuso que, en sus párrafos tercero y cuarto establece:

[...]

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye 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 recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros [...]

En el caso de la fusión o escisión, es claro que existe transmisión de propiedad de los activos, ya sea de la escidente a la(s) escindida(s) o de la(s) fusionada(s) a la fusionante, sin embargo, la regla vigente del artículo 14-B hasta el ejercicio 2021, establecía ciertos supuestos en donde no se configuraba la enajenación.

Aunque el procedimiento para calcular el “potencial” beneficio fiscal que se obtiene en una fusión o escisión no es claro, no existe un procedimiento en las disposiciones fiscales sobre cómo calcular la ganancia en fusión o escisión; sin embargo, resulta evidente que la fusión o escisión llevada a cabo bajo los supuestos del artículo 14-B, supone una eliminación de una contribución mediante la exención prevista por la misma norma fiscal; esta eliminación pareciera ubicarse en la definición de beneficio fiscal que prevé el quinto párrafo del artículo 5-A y, en consecuencia, colocaría, de origen, a la fusión o escisión en riesgo de que la autoridad presuma la ausencia de razón de negocios, si este beneficio fiscal fuera menor que el beneficio económico razonablemente esperado; incluso como se comentó y discutió en tribunales, la razón de negocios puede abarcar cualquier acto tendiente a ayudar a la actividad de un negocio, como podría ser una acción de evitar riesgos a la operación de un contribuyente, que no necesariamente se puede representar como un beneficio económico, entonces, el beneficio fiscal (enajenación de los activos transmitidos sin efecto fiscal) sería en todos los casos, mayor al económico y, por ende, sujeto a la presunción citada.

La ausencia de criterios específicos respecto a cómo podría aplicarse la presunción del artículo 5-A a la fusión o escisión, no disminuye con la reforma al artículo 14-B, sino que incrementa la incertidumbre, ya que no solo no aclara los criterios que las autoridades pueden aplicar para determinar el beneficio económico razonablemente esperado y el beneficio fiscal, sino que, además, posibilita a la autoridad fiscal para incorporar nuevos elementos en su análisis de presunción, al considerar ciertas operaciones relevantes en un horizonte temporal total de diez años.

Otra crítica a la reforma que nos ocupa es que no otorga ninguna guía al contribuyente de los documentos o elementos que debe evaluar al momento de llevar a cabo una fusión o escisión para poder demostrar que existe razón de negocios en el caso de fusión o escisión, lo que equivale a que la autoridad no tenga límites en la aplicación de la presunción, dejando al contribuyente en estado de indefensión. Obviamente los potenciales efectos fiscales de la aplicación de la nueva disposición deberán de revisarse caso por caso, sin embargo, la reforma fiscal al artículo 14-B añade complejidad al momento de definir si es conveniente o no realizar una fusión o escisión por parte de los accionistas.

Por lo anterior, sería conveniente que las autoridades fiscales aclaren el alcance del contenido de la reforma al artículo 14-B, de tal manera que la escisión o fusión que cabalmente se realice dentro del marco ordinario de negocios, no se encuentre sujeta a la nueva facultad de las autoridades fiscales, o al menos, que establezcan los requerimientos documentales mínimos que permitan llevar a cabo operaciones de este tipo, sin estar expuestos a los adversos efectos de una futura recharacterización para efectos fiscales.