

El abc fiscal de la fusión, problemáticas y desafíos actuales

Debido al entorno competitivo en las organizaciones, los grupos empresariales han tenido la necesidad de efectuar cambios dentro de su estructura corporativa; por tal motivo, la fusión de sociedades ha fungido como un medio cuyo objetivo es el obtener un mejor posicionamiento en el mercado, o bien delimitar la estructura operativa, administrativa y funcional de las empresas. Sin embargo, año con año, se han adicionado una serie de requisitos formales, en materia fiscal en torno a la fusión, lo cual, más que tratarse de simples requisitos de forma, conlleva un impacto fiscal y financiero sustancial en las finanzas de las empresas; por ello, el objetivo de la presente colaboración es ahondar en el proceso de fusión de sociedades y conocer las problemáticas actuales de los contribuyentes en este caso.

L.C. Juan Pablo Garduño
Vilchis, Socio del Área Fiscal
de Garrido Licona y Asociados



L.C. Cristian Fernando Gil
Rodríguez, Miembro del
Área Fiscal de Garrido
Licona y Asociados

INTRODUCCIÓN

Derivado de las necesidades de negocio de las empresas, existen diversos eventos durante la vida de las sociedades mercantiles. Con el propósito de modificar la estructura de los grupos corporativos, la fusión es una de sus figuras jurídicas más recurrentes, la cual se origina cuando dos o más sociedades se extinguen con la finalidad de transmitir la totalidad de su patrimonio a una nueva sociedad, o bien cuando una o más sociedades son incorporadas a otra que subsiste.

Para tales efectos, la fusión entre compañías del mismo grupo empresarial se ha vuelto una operación muy común, con el objetivo de eficientar la estructura corporativa, o bien la constante búsqueda de creación de valor en las empresas.

Ahora bien, en la actualidad, ha resultado un reto para las organizaciones llevar a cabo los procesos de fusión en virtud de los múltiples requisitos y obstáculos que la autoridad fiscal pone para tales efectos a los contribuyentes.

Lo anterior se ha visto reflejado en los diversos trámites que la autoridad fiscal solicita a los contribuyentes al momento de realizar una fusión, como bien se observa con la verificación de los requisitos establecidos en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como la presentación del aviso de cancelación en el

Registro Federal de Contribuyentes (RFC) por fusión de sociedades, entre otros.

Para acceder al
artículo 27 del CFF,
escanee el código QR



En este sentido, se vuelve relevante la atención que se debe prestar a dichos trámites, así como al cumplimiento de cada uno de los requisitos que establecen las disposiciones fiscales correspondientes, toda vez que existen implicaciones diversas en materia fiscal, las cuales podrían tener un efecto adverso en el contribuyente, como lo es el hecho de que esta fusión podría recibir el tratamiento de una enajenación para efectos fiscales.

En este contexto, es necesario llevar a cabo el análisis y estudio de las disposiciones fiscales aplicables que regulan los actos de referencia de manera oportuna y crítica, a efecto de cumplir en tiempo y forma con los procedimientos requeridos.

Como consecuencia de lo anterior, día con día, surgen diversas interrogantes respecto al tema en cuestión, tales como las siguientes:

- ¿Qué sucede si el contribuyente aún no logra obtener la certificación de cumplimiento de requisitos establecidos en el artículo 27 del CFF?
- ¿Cómo se debe presentar el dictamen por fusión de sociedades?
- ¿Qué pasa si el contribuyente presentó el aviso de cancelación en el RFC fuera de tiempo?
- O bien, ¿en qué momento se debe reconocer la fusión como una enajenación para efectos fiscales?

Como es de observarse, no obstante que el cumplimiento de los requisitos fiscales establecidos pareciera un aspecto de mera forma, en realidad se vuelve de fondo en el momento en que puede resultar en un impacto fiscal adverso para las finanzas de las empresas.

DESARROLLO

TRATAMIENTO FISCAL DE ENAJENACIÓN EN FUSIÓN DE SOCIEDADES

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, del CFF, se entiende por enajenación de bienes, entre otros supuestos, la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto tratándose de los supuestos señalados en el artículo 14-B del mismo ordenamiento.

Para acceder al artículo 14 del CFF, escanee el código QR



Por su parte, el referido artículo 14-B del CFF, en su fracción I, establece que la fusión no recibirá el tratamiento de enajenación para efectos fiscales, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que se presente el aviso de fusión correspondiente.

b) Que la sociedad fusionante, posterior a la fusión, continúe realizando las actividades que hacían esta y las sociedades fusionadas previo a la fusión, por al menos un año después de la fecha en la que surta efectos la fusión.

Para acceder al artículo 14-B del CFF, escanee el código QR



No obstante, dicho requisito no será exigible cuando se cumplan los siguientes supuestos:

1. Cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada, correspondientes al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante.

2. Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No será exigible el requisito a que se refiere este numeral cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

3. La sociedad fusionante o la que surja con motivo de la fusión deberá presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio, así como las respectivas declaraciones informativas de la o las sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

En este contexto, como se puede observar, la fusión no recibirá el tratamiento fiscal de enajenación para efectos fiscales en la medida en que se cumpla con los requisitos anteriormente señalados, además de llevar a cabo de manera previa la certificación de los requisitos a los que hace referencia el apartado D, fracción IX, del artículo 27 del CFF, relativo a la presentación, en tiempo y forma, del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades.

¿EN QUÉ MOMENTO SURTE EFECTOS LA FUSIÓN EN MATERIA FISCAL?

Al momento de efectuar los trámites de la fusión respectivos, surgen diversas dudas e inquietudes en los contribuyentes, tales como estas: ¿en qué momento surte efectos la fusión? ¿Existen diferencias desde el punto de vista legal y el fiscal en cuanto al surtimiento de efectos de la fusión?

Estas interrogantes válidas son el parteaguas inicial para el procedimiento en cuestión, en virtud de que, para dar comienzo al trámite correspondiente ante la autoridad fiscal, se deberá señalar la fecha en que se efectúa la fusión.

Para tales efectos, es importante considerar la jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro digital 2004913, la cual se cita a continuación:

FUSIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES. EN MATERIA FISCAL, SURTE EFECTOS DESDE LA FIRMA DEL CONTRATO O CONVENIO RESPECTIVO.

La fusión es un negocio corporativo (exclusivo de sociedades) de carácter complejo y naturaleza contractual, desarrollado en diversas etapas sucesivas y cuyos efectos se traducen en la sucesión universal del activo y del pasivo de la o las sociedades fusionadas en favor de la fusionante, lo que implica el paso y la adición de los socios de aquéllas a los de ésta; además, genera la extinción de la o las fusionadas, ya sea para incorporarse a una existente (fusión por incorporación) o para integrar y constituir una nueva (fusión por integración). **Ahora, si bien es cierto que la naturaleza del acto de fusión es eminentemente mercantil, según se advierte de los artículos 222 a 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuyos efectos para con los acreedores de las sociedades participantes y relaciones jurídicas de índole comercial, siguen surtiéndose tres meses después de su inscripción en el Registro Público de Comercio, también lo es que, en materia fiscal, es distinto, porque en ésta la legislación pretende que el fisco tenga conocimiento de determinados actos atendiendo a la realidad económica y financiera de la empresa desde que se realiza la fusión.** Así, de los artículos 11, 14, fracción IX, 14-B, 32-A, fracción III, y 27 del Código Fiscal de la Federación, 19 y 20 de su reglamento, así como 14, párrafo antepenúltimo, 25, párrafos primero, tercero y cuarto, y 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deriva que el legislador ha regulado los diversos efectos originados a partir de la eficacia jurídica interna de la fusión, es decir, los derechos y las obligaciones derivados del contrato o acuerdo de fusión válidamente adoptado, los que inician con una serie de actos para instrumentar la incorporación de bienes en la sociedad fusionante o en la que surja de la fusión, así como para que ésta continúe con las actividades de las fusionadas. **Esto es, en el ámbito fiscal surgen diversas consecuencias y obligaciones con motivo de la firma del contrato o convenio de fusión, entre las cuales se encuentran la terminación anticipada del ejercicio de las fusionadas; la de solicitar autorización cuando se pretenda realizar una fusión dentro de los cinco años posteriores**

a que se hubiere llevado a cabo una anterior; las obligaciones que asumen los fedatarios públicos al protocolizar un convenio de fusión; las de dictaminar y presentar los avisos y declaraciones correspondientes, así como la actualización de supuestos de desincorporación o desconsolidación del régimen de consolidación fiscal. Tales aspectos regulados son parte de la realidad (económica y jurídica) de las empresas que participan en la fusión y no dependen de la inscripción del convenio en el Registro Público de Comercio, pues ocurren sin necesidad de que ésta se realice. Por tanto, en materia fiscal, la fusión surte efectos desde el momento en que se firma el contrato o convenio de fusión, derivado de la regulación que las disposiciones aplicables realizan de la eficacia y consecuencias que genera para las partes y los socios tal acto jurídico, salvo cuando haya existido oposición judicial en la vía sumaria por cualquier acreedor, siempre que hubiere sido declarada fundada.

(Énfasis añadido).

Para acceder al artículo 11 del CFF, escanee el código QR



En este orden de ideas, el precedente anterior establece que, desde el punto de vista fiscal, la fusión surtirá efectos en el momento en que se firma el contrato o convenio de fusión entre los socios o accionistas de la sociedad.

Sin embargo, salvo pacto en contrario en el propio convenio de fusión, se determinará que la fusión surte efectos de acuerdo con la fecha fijada en el referido documento.

A este respecto, –conforme al criterio normativo 4/CFF/N “Momento en que se lleva a cabo la fusión,

para efectos de la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades”, contenido en el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024 (RM)– se confirma que, para efectos fiscales, la fusión se considerará efectuada en la fecha en que se pacte el acuerdo de fusión, o bien en la fecha fijada en dicho convenio, mismo que se cita a continuación:

4/CFF/N: Momento en que se lleva a cabo la fusión, para efectos de la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades.

El artículo 14-B, fracción I, inciso a) del CFF establece la obligación de presentar el aviso de fusión de sociedades y el diverso 30, fracción XIII de su Reglamento, señala que con la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades, se tendrá por cumplido lo previsto en el citado artículo 14-B.

*En consecuencia, **para efectos de la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades, se considera que la fusión de las personas morales se lleva a cabo en la fecha en que se toma el acuerdo respectivo o, en su caso, en la fecha que se haya señalado en el acuerdo tomado en la asamblea general ordinaria o extraordinaria de accionistas, por ser ésta el órgano supremo de las sociedades mercantiles.***

Lo anterior, con fundamento en los artículos 11, segundo párrafo del CFF; 178, 182, fracción VII, 200, 222 y 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 21, fracción V del Código de Comercio.

(Énfasis añadido).



FUSIÓN: CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FISCALES Y ASPECTOS CONTROVERSIALES

En materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, la presentación de la Ficha de trámite 86/CFF “Aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades” resulta indispensable para efecto de llevar a cabo los procesos de fusión; sin embargo, en la práctica ha sido casi imposible para los contribuyentes poder realizarlo en tiempo y forma, debido a la gran cantidad de requisitos que son exigidos, entre ellos, obtener la certificación de la Ficha de trámite 316/CFF “Revisión previa a la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades”, la cual ha representado todo un reto para los contribuyentes en el ámbito fiscal para efectos de recabar el referido acuse de cumplimiento de requisitos previstos en el artículo 27 del CFF, mencionado en párrafos anteriores.

Por tanto, previamente a la presentación del citado aviso de cancelación en el RFC, la sociedad fusio-nante deberá cumplir con el mencionado trámite de la Ficha de trámite 316/CFF y de esta manera contar con la verificación de los requisitos establecidos por el artículo 27, apartado D, fracción IX, del CFF; o bien, dicho de otro modo, que el contribuyente tenga una certificación de cumplimiento fiscal ante la autoridad.

Así las cosas, conforme a los términos de la Ficha de trámite 316/CFF de referencia, los requisitos que los contribuyentes deberán cumplir, o bien, demostrar, además de lo dispuesto por la RM vigente y el CFF, son, entre otros, primordialmente los siguientes:

- No deberán estar sujetos al ejercicio de facultades de comprobación.
- No deberán tener créditos fiscales a cargo.
- No deberán estar publicados en el listado al que se refiere el artículo 69 del CFF, con excepción de la fracción VI, relativa a los créditos condonados.
- No deberán estar publicados en los listados a los que se refieren los párrafos segundo y cuarto del artículo 69-B del CFF.
- Asimismo, los ingresos manifestados en las declaraciones anuales deberán tener congruencia con los ingresos señalados en sus Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI).

Para acceder al artículo 69 del CFF, escanee el código QR



Para acceder al artículo 69-B del CFF, escanee el código QR



Así también, como se expresó anteriormente, existe la obligación de presentar el aviso previsto en la Ficha de trámite 86/CFF “Aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades”, contenida en el anexo 1-A de la RM para 2024.

Por otra parte, es importante mencionar que la citada Ficha de trámite 86/CFF establece los requisitos y condiciones, que a continuación se indican:

- Acuse de cumplimiento de requisitos de la Ficha de trámite 316/CFF “Revisión previa a la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades”.
- Forma oficial RX.
- Documento notarial protocolizado donde conste la fusión.
- Poder notarial que acredite la representación del representante legal.
- Identificación oficial del representante legal.
- Comprobante de domicilio de la fusionante.
- Manifestación expresa de la fusionante para asumir la titularidad de las obligaciones de la fusionada.

... la Prodecon ha señalado que algunos requisitos van más allá de lo establecido en el propio marco legal; lo cual, además de que dificulta y, en ocasiones, imposibilita de forma práctica realizar una mera y simple formalidad, también genera que no sea posible cancelar el RFC de la o las sociedades fusionadas...

- Manifestación expresa de la fusionante de que, a la fecha de presentación de la solicitud, la fusionada no ha realizado operaciones con contribuyentes publicados en los listados a los que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del CFF, o bien que, en caso de haber celebrado dichas operaciones, acreditó la materialidad de las mismas.
- Manifestación expresa de la fusionante de que, a la fecha de presentación de la solicitud, la fusionada no ha sido publicada en los listados a que se refiere el noveno párrafo del artículo 69-B Bis del CFF.
- Acuse de baja del padrón de actividades vulnerables (en caso de aplicar).
- En caso de donatarias autorizadas, el acuse de presentación del aviso al que se refiere la Ficha de trámite 16/ISR “Avisos para la actualización del padrón y directorio de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles”, o bien tratándose de organizaciones civiles que cuenten con dicha autorización, así como la información sobre la transmisión del patrimonio de la organización fusionada, conforme a lo señalado en la Ficha de trámite 19/ISR “Declaración informativa para garantizar la transparencia del patrimonio, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación”.

... la constante modificación de las Fichas de trámite de referencia ha dado como resultado que el proceso de cancelación del RFC de la sociedad fusionada o las sociedades fusionadas sea una carga compleja para el contribuyente...

Para acceder al artículo 69-B Bis del CFF, escanee el código QR



78

Para tales efectos, el aviso contenido en la Ficha de trámite 86/CFF se deberá presentar dentro del mes siguiente a aquel en que se realice la fusión. Cabe destacar que dicho plazo queda suspendido hasta en tanto la autoridad fiscal emita el acuse respectivo de cumplimiento de los requisitos del artículo 27, apartado D, fracción IX, del CFF, que establece la Ficha de trámite 316/CFF de referencia.

A este respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) se ha pronunciado en cuanto a los trámites mencionados, señalando que el contenido de las Fichas de trámite 86/CFF y 316/CFF no guardan relación con el sentido inicial del aviso de fusión, que es comunicar a la autoridad fiscal el acto mercantil relacionado con el referido acuerdo de fusión; en cuyo caso, es obligar al contribuyente a su cumplimiento para tomar por presentado dicho aviso,

lo cual excede lo dispuesto en el propio CFF, a través del análisis sistémico realizado de fecha 06/2023.

Para tales efectos, la Prodecon ha señalado que algunos requisitos van más allá de lo establecido en el propio marco legal; lo cual, además de que dificulta y, en ocasiones, imposibilita de forma práctica realizar una mera y simple formalidad, también genera que no sea posible cancelar el RFC de la o las sociedades fusionadas y como resultado esta siga siendo susceptible de obligaciones y sanciones, aunque estrictamente ya no exista legalmente y, por ende, no se encuentre en operación.

Así pues, conforme al referido análisis sistémico de la Prodecon, se ha profundizado en la incertidumbre jurídica que genera para el contribuyente el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter formal en materia de fusión, relacionadas con la presentación de las mencionadas Fichas de trámite, las cuales son modificadas de manera constante por la autoridad fiscal, reflejando criterios no uniformes que, en lugar de facilitar los trámites, solo complican al contribuyente el ejercicio de sus derechos y de sus obligaciones fiscales.

Por consiguiente, el cumplimiento de tales requisitos implica una mayor carga administrativa e innecesaria para aquellos contribuyentes que se encuentran o desean llevar a cabo un proceso de fusión de sociedades; en este sentido, bien lo destaca la Prodecon de la siguiente forma:

... Dichas fichas constituyen una barrera y una carga para los contribuyentes que pretenden cumplir con la obligación de presentar el aviso de fusión a que se hace referencia en el artículo 14-B, fracción I, inciso a), del CFF, pues los requisitos que establecen no están relacionados con acreditar la fusión, por lo que no deberían ser exigidos para tal efecto.

Por tanto, en este contexto y con el objetivo de tener una mayor comprensión de la problemática de referencia, a continuación, se muestran las diversas modificaciones que ha sufrido la citada Ficha de trámite 86/CFF "Aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades" durante el periodo comprendido de 2019 a 2024:

86/CFF "Aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades"				
2019	2020	2021	2022	2023/2024
<p>Conforme al anexo 1-A de la RM para 2019, publicado el 29 de abril de 2019, estos son algunos de los requisitos o condiciones que los contribuyentes debían cumplir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constancia de inscripción en el Registro Público de Comercio (RPC) • Haber presentado la declaración anual de la sociedad fusionada • Opinión de cumplimiento positiva de la fusionada • Contar con Firma Electrónica Avanzada (<i>e.firma</i>) de la persona moral fusionante y del representante legal • Manifestación expresa de la fusionante, de que asume la responsabilidad solidaria por las obligaciones de la fusionada 	<p>Conforme al anexo 1-A de la Tercera Resolución de modificaciones a la RM para 2020, publicado el 23 de noviembre de 2020, estos son algunos de los requisitos o condiciones que los contribuyentes debían cumplir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constancia de inscripción en el RPC • No tener créditos fiscales a su cargo • No estar publicado en las listas que refiere el artículo 69 del CFF, con excepción de la fracción VI, relativa a los créditos condonados • No estar publicado en las listas del segundo y cuarto párrafos del artículo 69-B del CFF • No haber realizado operaciones con contribuyentes que hayan sido publicados en los listados del artículo 69-B, cuarto párrafo, del CFF, o bien que acreditaron ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la materialidad de las operaciones que amparan los CFDI o que se autocorrigieron • Que no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada del ejercicio, pagos provisionales, retenciones, pagos definitivos, declaraciones anuales, ingresos, egresos y retenciones en relación con sus CFDI, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso 	<p>Conforme al anexo 1-A de la Segunda Resolución de modificaciones a la RM para 2021, publicado el 13 de septiembre de 2021, estos son algunos de los requisitos o condiciones que los contribuyentes debían cumplir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprobante de domicilio • Haber presentado la declaración anual de la sociedad fusionada • Manifestación expresa de la fusionante, de que asume la titularidad de las obligaciones de la fusionada • Contar con <i>e.firma</i> vigente de la persona moral fusionante y del representante legal • Contar con el Buzón Tributario activo • La situación del domicilio fiscal debe ser "localizado" 	<p>Conforme al anexo 1-A de la Quinta Resolución de modificaciones a la RM para 2022, publicado el 15 de julio de 2022, estos son algunos de los requisitos o condiciones que los contribuyentes debían cumplir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acuse de cumplimiento de los requisitos a los que se refiere la Ficha de trámite 316/CFF "Revisión previa a la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades" • Comprobante de domicilio de la fusionante • Manifestación de la fusionante, de que asume la titularidad de las obligaciones de la fusionada • Manifestación de que no se han realizado operaciones con contribuyentes que hayan sido publicados en los listados del artículo 69-B, cuarto párrafo, del CFF • Manifestación de que, a la fecha de presentación de la solicitud, no ha sido publicado en los listados a los que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B Bis del CFF 	<p>Conforme al anexo 1-A de la Quinta Resolución de modificaciones a la RM para 2023, así como de la RM para 2024, estos son algunos de los requisitos o condiciones que los contribuyentes deben cumplir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acuse de cumplimiento de los requisitos a los que se refiere la Ficha de trámite 316/CFF "Revisión previa a la presentación del aviso de cancelación en el RFC por fusión de sociedades" • Manifestación expresa de la fusionante, de que asume la titularidad de las obligaciones de la fusionada • Manifestación expresa de la fusionante, de que, a la fecha de presentación de la solicitud, la fusionada no ha realizado operaciones con contribuyentes que hayan sido publicados en los listados a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo, del CFF, o bien que, en caso de haber celebrado dichas operaciones, acreditó ante el SAT la materialidad de las mismas o se corrigió • Manifestación expresa de la fusionante, de que, a la fecha de presentación de la solicitud, la fusionada no ha sido publicada en los listados a los que se refiere el noveno párrafo del artículo 69-B Bis del CFF • Tratándose de donatarias autorizadas u organizaciones civiles, se presente el aviso correspondiente

A este respecto, considerando que, debido al cumplimiento de requisitos, se alarga demasiado el tiempo para poder efectuar la cancelación correspondiente en el RFC por fusión, la autoridad fiscal podría llevar a cabo requerimientos de obligaciones adicionales, así como la imposición de multas a la sociedad fusionada, aun cuando jurídicamente esta ya no existe.

De este modo, la constante modificación de las Fichas de trámite de referencia ha dado como resultado que el proceso de cancelación del RFC de la sociedad fusionada o las sociedades fusionadas sea una carga compleja para el contribuyente y, por no cumplir con una obligación meramente formal, esto le pueda generar afectaciones económicas a través del tiempo.

Por otra parte, existe una gran problemática con respecto a cómo se debe presentar el dictamen por la realización de una fusión y a qué tipo de dictamen se refiere el CFF para la fusión.

En ese marco, el propio Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) se ha pronunciado en relación con el requisito establecido en el artículo 14-B, décimo párrafo, del CFF, referente al dictamen de los estados financieros utilizados para llevar a cabo la fusión o escisión de sociedades. Señala que el dictamen al que se refiere tal obligación corresponde meramente a un dictamen de estados financieros y no así al dictamen fiscal que se encuentra regulado en el artículo 32-A del CFF.

Para acceder al artículo 32-A del CFF, escanee el código QR



A continuación, se cita la opinión manifestada por el propio IMCP al respecto:

80

... No se trata de un dictamen de estados financieros para efectos fiscales acorde con los artículos 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), 58 fracciones I, IV, y V del Reglamento del CFF (RCFF), las reglas 2.10.6., 2.10.14., 2.10.15., 2.10.24. de la RMF y con los instructivos contenidos en el Anexo 16 o 16-A de la RMF según aplique. El artículo 14-B del CFF, la regla 2.10.27. de la RMF y la ficha de trámite 314/CFF Dictamen de fusión y escisión de sociedades que se incluye en el Anexo 1-A de la RMF no refieren a los requerimientos antes mencionados, por lo que se entiende que se trata de un juego de estados financieros dictaminados, elaborados conforme al marco de información financiera que utilice normalmente el contribuyente. Es decir, se trata de un juego de estados financieros dictaminados de uso general.

Se requiere del dictamen de los estados financieros de uso general previos a la fusión o escisión, según se trate, de la sociedad o sociedades fusionadas, de la fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según aplique, así como los dictámenes de estados financieros a partir del momento en el que se inicie con la o las nuevas sociedades, producto de la fusión o escisión.

...

El dictamen de uso general de los estados financieros de la fusionada y de la fusionante, escindidas y escidentes debe presentarse físicamente en la en las oficinas del SAT conforme a lo establecido en la ficha de trámite 314/CFF Dictamen de fusión y escisión de sociedades o presentar la información utilizada para llevar a cabo la fusión o escisión de sociedades, así como de los elaborados como resultado de tales actos en el dictamen fiscal; lo cual podría hacerse en el Anexo de Información Adicional.

(Énfasis añadido).

En virtud de lo anterior, tal como se puede observar, dicha obligación alude a un juego de estados financieros dictaminados; sin embargo, aún nos dejan con cuestionamiento como los siguientes:

¿Qué sucede en los casos en los que un auditor es quien dictamina los estados financieros a efecto de llevar a cabo la fusión? Sin embargo, si se tiene que cumplir con la obligación de elaborar el dictamen para efectos fiscales al que se refiere el artículo 32-A del CFF, ¿lo efectúa otro auditor?

La autoridad fiscal aún nos deja con muchas dudas en materia de fusiones, así como del cumplimiento de sus diversos requisitos, que ejercicio tras ejercicio solicita a los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

La autoridad fiscal ha adicionado y reforzado el número de requisitos y procedimientos para llevar a cabo una fusión a efectos fiscales, entre estos, la presentación del aviso de fusión, así como la validación de los requisitos aplicables en materia del RFC en términos del CFF.



Así, la implementación de tales procedimientos conlleva una mayor carga administrativa para el contribuyente, al grado tal que parece imposible poder concluir con estos dentro del proceso de fusión; ello, sin considerar el tiempo adicional que implica la obtención de negativas por parte de la autoridad fiscal, lo cual simplemente retrasa cada uno de los trámites correspondientes a la fusión.

Para tales efectos, con base en el análisis desarrollado en este documento, es recomendable examinar minuciosamente el cumplimiento de cada uno de los requisitos y obligaciones establecidos por los ordenamientos

jurídicos aplicables, toda vez que, en caso de no cumplir con cada una de dichas obligaciones de carácter formal, el contribuyente podría ser sujeto de sanciones, o bien la autoridad fiscal pudiera darle el carácter de enajenación para efectos fiscales a la fusión que se pretende realizar, lo cual sería sumamente adverso para el contribuyente.

A este respecto, lo que parecería un cumplimiento de simples formalidades puede traer consigo graves efectos fiscales y económicos para el contribuyente, lo cual podría resultar en la imposición de un gravamen derivado de las operaciones de fusión realizadas. •