

¿Identificar al beneficiario controlador?



10

El Código Fiscal de la Federación (CFF) establece una nueva obligación de identificar a los beneficiarios controladores, con graves consecuencias en caso de incumplimiento. Por ello resulta fundamental ubicar a los sujetos obligados, el alcance de esta nueva obligación y la información que se debe obtener, conservar y, en su caso, presentar ante la autoridad



Lic. y C.P. Christian R. Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

A continuación revisaré la novedosa obligación relativa a la identificación de los beneficiarios controladores, analizando su ámbito subjetivo y objetivo. Con ello determinaré a los sujetos obligados a cumplir con las nuevas obligaciones, así como su alcance, e identificación de la información que constituye su objeto directo.

Como parte crítica del análisis estudiaré el concepto de beneficiario controlador que establece la nueva regulación y concluiré señalando las consecuencias que pueden surgir con motivo del incumplimiento de las nuevas obligaciones.

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Durante todo el proceso legislativo se reconoció que la obligación de identificar a los beneficiarios controladores se impuso en atención a los compromisos asumidos por México ante el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global) constituido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), donde se acordó que para combatir el financiamiento al terrorismo y el *lavado* de activos resultaba conveniente que las autoridades competentes de los distintos Estados tuvieran acceso a la información confiable y actualizada de los beneficiarios controladores de las entidades y otras figuras jurídicas existentes bajo su jurisdicción.

En ese contexto, la nueva obligación de identificar a los beneficiarios controladores quedó plasmada en los artículos 32-B Ter a 32-B Quinquies del CFF. No obstante, en estos numerales no se desarrolla detalladamente la forma en que los sujetos deben cumplir con dicha obligación, por lo que se faculta al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para emitir las reglas administrativas necesarias.

Haciendo uso de esas facultades, el SAT incluyó en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022 las reglas 2.8.1.20. a 2.8.1.23., en las que se plantea detalladamente cómo habrá de cumplirse con las obligaciones relativas a la identificación de beneficiarios controladores.

Asimismo, a fin de inhibir el incumplimiento de estas nuevas obligaciones, se adicionaron los artículos 84-M y 84-N al CFF, que prevén los supuestos de infracciones y sanciones aplicables en caso de desacato a las recientes normas.

Las nuevas disposiciones sobre beneficiarios controladores, tanto legales como administrativas, entraron en vigor desde el 1 de enero de 2022, por lo que las empresas deben trabajar inmediatamente en su correcta implementación.

SUJETOS OBLIGADOS

Desde el 1 de enero del presente año es necesario identificar a los beneficiarios controladores de las entidades y figuras jurídicas. El cumplimiento de esta nueva obligación implica la realización de diversas acciones por parte de los sujetos obligados: **(i)** obtener la información; **(ii)** conservarla; **(iii)** actualizarla, cuando corresponda, y **(iv)** proporcionarla al SAT, en caso de que así lo requiera.

Para imponer estas obligaciones, el artículo 32-B Ter del CFF se enfoca en dos tipos de sujetos: En primer lugar, en los vehículos en sí mismos, y en segundo lugar, en terceros relacionados con ellos.

Por lo que hace a los vehículos en sí mismos, el referido numeral se refiere a las personas morales, a los fideicomisos y a cualquier otra figura jurídica. En este sentido, y aprovechando que las personas morales cuentan con personalidad jurídica propia, se obliga directamente a dichas personas a obtener, conservar, actualizar y proporcionar al SAT la información de sus beneficiarios controladores.

Distinta situación se tiene en el caso de los fideicomisos y demás figuras jurídicas. En los fideicomisos, por tratarse de un vehículo que no cuenta con personalidad jurídica propia, la obligación de obtener, conservar y proporcionar al SAT la información de los beneficiarios controladores del mismo se impone a las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios.

Asimismo, en el caso de cualquier otra figura jurídica que no cuente con personalidad jurídica propia, dicha obligación se establece para las partes contratantes o integrantes del vehículo. Desde luego, cuando la ley habla de “cualquier otra figura jurídica” se refiere a figuras jurídicas (incluyendo a las que sean creadas conforme al Derecho extranjero) que –sin tener personalidad jurídica propia– dan lugar a la creación de un vehículo a través del cual se generan beneficios relevantes para este nuevo sistema normativo y que está sujeto al control de alguna persona o de un grupo de personas.

En efecto, para definir al primer tipo de sujetos obligados la regulación se enfocó en los vehículos. Se utiliza la expresión “vehículos” en el sentido que suele usarse cuando se diseña una operación o estructura de negocios, donde tal término se refiere a

...el artículo 32-B Ter del CFF impone la obligación al vehículo en sí mismo cuando tiene personalidad jurídica; sin embargo, esta se traslada a sus integrantes o contratantes cuando el vehículo no tiene personalidad jurídica propia.

las personas morales, fideicomisos o figuras jurídicas creadas para llevar a cabo operaciones y generar los beneficios. Así se tiene que el artículo 32-B Ter del CFF impone la obligación al vehículo en sí mismo cuando tiene personalidad jurídica; sin embargo, esta se traslada a sus integrantes o contratantes cuando el vehículo no tiene personalidad jurídica propia.

Además, se encuentra que el numeral 32-B Ter del CFF también estableció la obligación de obtener, conservar y proporcionar al SAT la información de los beneficiarios controladores a un segundo tipo de sujetos: Terceras personas que tuvieron cierta relación con los vehículos.

Dentro de esos terceros, la regulación se refiere a los notarios, corredores y cualquier otra persona que intervenga en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución o creación de los vehículos.

Estos terceros quedan obligados, con motivo de su intervención en la creación de los vehículos, a obtener la información para identificar a sus beneficiarios controladores y a adoptar las medidas razonables a fin de comprobar su identidad para proporcionarla al SAT cuando lo requiera.

Adicionalmente, se obliga a las entidades financieras y en general a quienes forman parte del sistema financiero, según la Ley del Impuesto sobre la

Renta (LISR), respecto de la información relativa a las cuentas financieras de los vehículos.

¿EN QUÉ CONSISTE ESTA NUEVA OBLIGACIÓN?

En esencia, la nueva obligación consiste en la identificación de los beneficiarios controladores de cada vehículo.

Para su debido cumplimiento, la identificación de los beneficiarios controladores implica:

1. Obtener cierta información de los mencionados beneficiarios;
2. Conservar la información como parte de la contabilidad, y
3. Proporcionar dicha información al SAT, cuando así lo requiera.

El objeto de todos estos verbos es la información de los beneficiarios controladores, la cual deberá ser fidedigna y estar completa y actualizada, conforme a lo que el SAT determine mediante reglas de carácter general.

De conformidad con lo establecido por el SAT en la regla 2.8.1.21. de la RM para 2022, para cumplir con la obligación de obtener y conservar la información de los beneficiarios controladores, los sujetos obligados deberán implementar todos los procedimientos de control interno que sean necesarios y razonables.

La misma regla dice que estos procedimientos deberán quedar debidamente documentados, pues los considera parte de la contabilidad que el SAT podrá requerir. Sin duda, esta información es relevante para combatir de mejor manera actividades como el financiamiento al terrorismo y el *lavado* de activos; sin embargo, resulta criticable considerar que esta forme parte de la contabilidad, toda vez que esta información resulta ajena al sistema contable y al fin mismo de la contabilidad.

Debería adecuarse el CFF para distinguir la contabilidad de otro tipo de información corporativa que también deban obtener y conservar los contribuyentes, ya que el ordenamiento vigente establece graves consecuencias a las faltas y omisiones de la contabilidad, por lo que dicho concepto no debe distorsionarse con elementos que no le corresponden, pues se generan muy injustas afectaciones a los contribuyentes.

La regla 2.8.1.21. de la RM para 2022 también estipula que, para cumplir con la obligación de obtener y conservar la información de los beneficiarios controladores, los sujetos obligados deberán, cuando menos:

1. Identificar a los beneficiarios controladores del vehículo, debiendo verificar y validar adecuadamente su información, para lo cual requerirán a las personas que puedan considerarse como tales, conforme a lo dispuesto en el artículo 32-B Quáter del CFF, que revelen su identidad, y proporcionen diversa información que se detalla en la regla 2.8.1.22. de la citada resolución, la cual se abordará posteriormente.

2. Obtener, conservar y mantener disponible la información fidedigna, completa, adecuada, precisa y actualizada sobre los datos de la identidad del beneficiario controlador y demás datos que se indican en la regla 2.8.1.22.

Para ello, los sujetos primarios deben establecer procedimientos para que las personas que puedan considerarse beneficiarios controladores les proporcionen la información actualizada de su condición como tales, así como que les informen de cualquier cambio en dicha condición.

3. Conservar durante el plazo que señala el artículo 30 del CFF, la información del beneficiario controlador, de la cadena de titularidad y de la cadena de control, así como la documentación que sirva de sustento para ello, al igual que la documentación comprobatoria de los procedimientos de control internos relativos a la identificación de los beneficiarios controladores.

4. Cuando la autoridad lo requiera, los sujetos obligados primarios deberán proporcionarle la información, permitirle el acceso oportuno y otorgarle todas las facilidades para el acceso a la información, registros, datos y documentos relativos a los beneficiarios controladores.

Por lo que hace a los sujetos secundarios, los fedatarios y demás personas que intervinieron en la constitución o creación de los vehículos, deberán proporcionarle a la autoridad la información que les requiera mediante la solicitud que les sea notificada conforme al artículo 134 del CFF, mientras que las entidades financieras y demás integrantes del sistema financiero cumplirán sus obligaciones de acuerdo

con lo que establecen los anexos 25 y 25-Bis de la RM para 2022 –que son los relativos al Estándar de Reporte Común (CRS, por sus siglas en inglés) y de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés)–.

La información de los beneficiarios controladores debe ser fidedigna y estar completa y actualizada para que sea de utilidad. Por ello, el artículo 32-B Quinquies del CFF ordena a los sujetos obligados primarios a mantener actualizada la información referente a los beneficiarios controladores de los vehículos, debiendo actualizarla dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha en que se haya suscitado cualquier modificación en la identidad o participación de los beneficiarios controladores.

Desde luego, el cumplimiento de esta obligación dependerá de que los beneficiarios controladores, o bien, las entidades o figuras involucradas en las cadenas de titularidad o de control, proporcionen oportunamente la información de cualquier cambio relevante.

¿QUÉ SE ENTIENDE POR BENEFICIARIO CONTROLADOR?

Conforme al artículo 32-B Quáter del CFF se entenderá por beneficiario controlador a la persona física o grupo de personas físicas que reúna dos características esenciales: **(i)** participe de los beneficios que se producen a través del vehículo, y **(ii)** ejerza el control del vehículo.

Por lo que hace a la participación en los beneficios que el vehículo genera, la fracción I del artículo 32-B Quáter del CFF estipula que la persona física o el grupo de personas físicas debe obtener (directa o indirectamente), por medio de otra u otras personas o cualquier acto jurídico, el beneficio derivado de su participación en el vehículo.

También se considera que obtiene el beneficio si la persona física o grupo de personas físicas ejerce en última instancia los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio; o bien, si es en nombre de dicha persona física o grupo de personas físicas que se realiza una transacción, aun cuando lo haga de forma contingente.

Respecto al ejercicio del control, se tiene que según la fracción II del artículo 32-B Quáter del CFF, se requiere que la persona física o grupo de personas físicas ejerza, directa, indirectamente o de forma contingente, el control del vehículo.

Al respecto, se entiende que una persona física o grupo de personas físicas ejerce el control cuando, a través de la titularidad de valores, por contrato o por cualquier otro acto jurídico, puede:

a) 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;

b) Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del 15% del capital social o su equivalente; o bien,

c) Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas del vehículo.

Para la identificación de los beneficiarios controladores, la regla 2.8.1.20. de la RM para 2022 indica que las personas morales deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 32-B Quáter, fracciones I y II, incisos a), b) y c), de forma sucesiva, como criterios para su determinación, de tal modo que cuando lo previsto en la fracción I del citado numeral ha sido aplicado, pero no ha resultado en la identificación del beneficiario controlador, se deberá aplicar lo previsto en la fracción II, incisos a), b) y c), de dicha disposición.

Habiendo identificado a los beneficiarios controladores y para efectos de la obtención de su información conforme al artículo 32-B Ter del CFF, la regla 2.8.1.20. de la RM para 2022 dispone que las personas morales deberán identificar, verificar y validar la información sobre los beneficiarios controladores, indicando los porcentajes de participación en el capital de la persona moral, incluyendo la información relativa a la cadena de titularidad, en los casos de participación indirecta. Se entiende por cadena de titularidad el supuesto en que se ostente la propiedad indirecta, a través de otras personas morales.

Asimismo, las personas morales también deberán identificar, verificar y validar la información relativa a la cadena de control, en los casos en los que el

beneficiario controlador lo sea por medios distintos a la propiedad. Se entiende por cadena de control el supuesto en que se ostente el control indirectamente, a través de otras personas morales, fideicomisos o cualquier otra figura jurídica.

Como se puede apreciar, la identificación de los beneficiarios controladores puede ser muy complicada. Por ello, la norma se protege diciendo que cuando no se identifique a persona física alguna bajo los criterios establecidos en la regla 2.8.1.20. de la RM para 2022, en relación con el artículo 32-B Quáter del CFF, se considerará como beneficiario controlador a la persona física que ocupe el cargo de administrador único o equivalente de la persona moral.

En caso de que la persona moral cuente con un consejo de administración u órgano equivalente, cada miembro de dicho consejo u órgano se considerará como beneficiario controlador de la persona moral.

Si el vehículo fuese un fideicomiso, el numeral 32-B Quáter del CFF estipula expresamente que se considerarán beneficiarios controladores: El fideicomitente o fideicomitentes, el fiduciario, el fideicomisario o fideicomisarios, así como cualquier otra persona involucrada que ejerza, en última instancia, el control efectivo en el contrato, aun de forma contingente.

Finalmente, el artículo 32-B Quáter del CFF señala de manera expresa que para su interpretación serán aplicables las recomendaciones emitidas por el GAFI y por el Foro Global, acorde a los estándares internacionales de los que México forma parte, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia de las disposiciones fiscales mexicanas.

INFORMACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS CONTROLADORES

Los artículos 32-B Ter a 32-B Quinquies del CFF no indican en forma detallada la información a obtener y conservar de los beneficiarios controladores, sino que facultan al SAT para que –mediante reglas de carácter general– indique qué información hay que obtener y conservar.

Por tratarse de una lista detallada de la información de los beneficiarios controladores que los sujetos obligados deberán obtener, conservar y, en su caso, proporcionar a las autoridades, a continuación

se reproduce el texto de la regla 2.8.1.22. de la RM para 2022.

Dicha información puede agruparse en las siguientes categorías: **(i)** la relativa a la identificación personal de cada persona física que se considere beneficiario controlador (fracciones I a XII); **(ii)** la referente a la relación que tenga con el vehículo y su participación en el mismo, así como a su condición de beneficiario controlador (fracciones XIII a XVIII y XX a XXII), y **(iii)** la concerniente a la información de la(s) persona(s) que tiene(n) a su cargo el órgano administrativo de la persona moral (fracción XIX).

En su parte final, la regla también indica la información adicional relativa a la cadena de titularidad o a la cadena de control en los casos de participación indirecta:

Información que mantendrán las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica sobre sus beneficiarios controladores

2.8.1.22. Para los efectos del artículo 32-B Ter, primer párrafo del CFF, las personas morales, las fiduciarias, los fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos, así como las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, deberán integrar como parte de su contabilidad la siguiente información con respecto de cada beneficiario controlador:

- I.** Nombres y apellidos completos, los cuales deben corresponder con el documento oficial con el que se haya acreditado la identidad.
- II.** Alias.
- III.** Fecha de nacimiento. Cuando sea aplicable, fecha de defunción.
- IV.** Sexo.
- V.** País de origen y nacionalidad. En caso de tener más de una, identificarlas todas.
- VI.** CURP¹ o su equivalente, tratándose de otros países o jurisdicciones.

VII. País o jurisdicción de residencia para efectos fiscales.

VIII. Tipo y número o clave de la identificación oficial.

IX. Clave en el RFC² o número de identificación fiscal, o su equivalente, en caso de ser residente en el extranjero, para efectos fiscales.

X. Estado civil, con identificación del cónyuge y régimen patrimonial, o identificación de la concubina o del concubinario, de ser aplicable.

XI. Datos de contacto: correo electrónico y números telefónicos.

XII. Domicilio particular y domicilio fiscal.

XIII. Relación con la persona moral o calidad que ostenta en el fideicomiso o la figura jurídica, según corresponda.

XIV. Grado de participación en la persona moral o en el fideicomiso o figura jurídica, que le permita ejercer los derechos de uso, goce, disfrute, aprovechamiento o disposición de un bien o servicio o efectuar una transacción.

XV. Descripción de la forma de participación o control (directo o indirecto).

XVI. Número de acciones, partes sociales, participaciones o derechos u equivalentes; serie, clase y valor nominal de las mismas, en el capital de la persona moral.

XVII. Lugar donde las acciones, partes sociales, participaciones u otros derechos equivalentes se encuentren depositados o en custodia.

XVIII. Fecha determinada desde la cual la persona física adquirió la condición de beneficiario controlador de la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

XIX. En su caso, proporcionar los datos mencionados en las fracciones que anteceden respecto de quién o quiénes ocupen el cargo de administrador único de la persona moral o equivalente. En caso de que la persona moral cuente con un consejo de administración u órgano equivalente, de cada miembro de dicho consejo.

¹ Clave Única de Registro de Población

² Registro Federal de Contribuyentes

...las sanciones son tan cuantiosas que resulta inevitable cuestionar si guardan una debida proporcionalidad en relación con la gravedad de las conductas señaladas como infractoras.

XX. Fecha en la que haya acontecido una modificación en la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

XXI. Tipo de modificación de la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

XXII. Fecha de terminación de la participación o control en la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica.

En los casos de cadena de titularidad o cadena de control a que se refiere la regla 2.8.1.20. se debe contar adicionalmente con la siguiente información:

I. Nombre, denominación o razón social de la o las personas morales, fideicomisos o figuras jurídicas que tienen participación o control sobre la persona moral, fideicomisos o figuras jurídicas.

II. País o jurisdicción de creación, constitución o registro.

III. País o jurisdicción de residencia para efectos fiscales.

IV. Clave en el RFC o número de identificación fiscal, o su equivalente, en caso de ser residente en el extranjero, para efectos fiscales.

V. Domicilio fiscal.

Por lo que hace a los sujetos obligados secundarios, la regla 2.8.1.23. de la RM para 2022 señala la siguiente lista de información que deberán obtener

y conservar los notarios, corredores y cualquier otra persona que intervenga en la formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que den lugar a la constitución de los vehículos:

Información que mantendrán los notarios, corredores y cualquier otra persona sobre beneficiarios controladores

2.8.1.23. ...

I. Datos de identificación de la notaria, correduría, oficina, así como de la persona titular de ellas ante quienes se haya formalizado el contrato o acto jurídico que dio lugar a la constitución de las personas morales o celebración de fideicomisos o de cualquier otra figura jurídica.

II. Fecha de constitución o celebración, conforme a la escritura, acta, póliza, minuta, similar o equivalente que dé soporte a la constitución de la persona moral o celebración del fideicomiso o figura jurídica.

III. El nombre completo de quienes constituyen, integran o son parte de la persona moral conforme al acta constitutiva o escritura pública o participaron en la celebración del fideicomiso o figura jurídica.

IV. Importe del capital social de la persona moral conforme al acta constitutiva o escritura pública o del patrimonio del fideicomiso o figura jurídica.

V. En caso de que con su intervención la persona moral, fideicomiso o cualquier otra figura jurídica efectúe modificaciones al capital fijo o capital variable o al patrimonio del fideicomiso o figura jurídica, según corresponda, la información soporte del monto y de los actos o contratos necesarios para ello.

VI. Nombre del administrador único o equivalente, en su caso, miembros del consejo de administración u órgano equivalente.

VII. Datos de inscripción, en su caso, ante los registros públicos o equivalentes.

Llama la atención la información que se exige en términos de la fracción V de esta regla, ya que el artículo 32-B Ter del CFF solo menciona como sujetos obligados a los notarios, corredores y cualquier otra persona que intervenga en la **formación o celebración de los contratos o actos jurídicos que**



den lugar a la constitución de los vehículos, más no a quienes intervengan en actos relacionados con la modificación patrimonial de estos, por lo que dicha fracción podría exceder los límites que el propio CFF estableció al definir a estos sujetos obligados.

MÁS VALE CUMPLIR QUE LAMENTAR

Con el propósito de inhibir su incumplimiento, el CFF establece graves consecuencias relacionadas con la obligación de identificar a los beneficiarios controladores.

En primer lugar, no debe perderse de vista que el artículo 32-D del CFF impide a entidades y dependencias gubernamentales,³ así como a cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas que incumplan con las obligaciones relativas a la identificación de los beneficiarios controladores, establecidas en los artículos 32-B Ter y 32-B Quinques del CFF.

Por otra parte, se estipulan cuantiosas multas para quien incumpla sus obligaciones referentes a la identificación de beneficiarios controladores, tal como se muestra en esta tabla:

Conductas infractoras (artículo 84-M del CFF)	Sanciones aplicables (artículo 84-N del CFF)
I. No obtener, no conservar o no presentar la información sobre los beneficiarios controladores a que se refiere el artículo 32-B Ter del CFF o no presentarla a través de los medios o formatos que señale el SAT dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales	I. De \$1'500,000 a \$2'000,000, por cada beneficiario controlador que forme parte de la persona moral, fideicomiso o figura jurídica de que se trate
II. No mantener actualizada la información relativa a los beneficiarios controladores a que se refiere el artículo 32-B Ter del CFF	II. De \$800,000 a \$1'000,000, por cada beneficiario controlador que forme parte de la persona moral, fideicomiso o figura jurídica de que se trate
III. Presentar la información a que se refiere el artículo 32-B Ter del CFF de forma incompleta, inexacta, con errores o de manera distinta de lo señalado en las disposiciones aplicables	III. De \$500,000 a \$800,000, por cada beneficiario controlador que forme parte de la persona moral, fideicomiso o figura jurídica de que se trate

Como se puede observar, las sanciones son tan cuantiosas que resulta inevitable cuestionar si guardan una debida proporcionalidad en relación con la gravedad de las conductas señaladas como infractoras. •

³ Queda comprendida cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos