

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

TESIS QUE PRESENTA

EDUARDO IBARRA TRUJILLO

PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN
CONTADURIA PUBLICA

CON EL TITULO:

FUSION Y ESCISION DE SOCIEDADES

MORELIA MICH, AGOSTO-2006

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mis padres por haberme dado el don de la vida, por ser el apoyo más importante que he tenido, por creer en mí y darme la oportunidad de terminar esta carrera, por toda su comprensión en los momentos en que no he podido visitarlos con la frecuencia que yo quisiera. Por entenderme y sacrificarse por mí desde que era un niño, sin ellos no hubiese podido llegar hasta el final de este camino, han sabido guiarme por el camino correcto, gracias por sus consejos, se que nunca les podré pagar por todo el amor que me han dado, pero este trabajo esta dedicado a ellos y es solo una pequeña muestra de lo agradecido que estoy, quiero decirles que los quiero mucho y que los llevo siempre en mi corazón.

A mis abuelitos que son como mis segundo padres, porque han sido el apoyo para mí y mi familia y porque desde niño me han sabido guiar por el camino del bien a través de sus sabios consejos transformándome en un hombre de provecho, a ellos muchas Gracias.

A Dios por bendecirme con unos padres y una familia maravillosa, por brindarme la oportunidad de vivir, por escucharme cada vez que me siento triste, por hacerme un hombre de provecho, por darme salud, vida, y fe para salir adelante Muchas Gracias Señor.

A mi novia Blanca, porque gracias a sus consejos y su comprensión he tenido la fuerza suficiente para superarme cada día mas, porque siempre me escucha, por su forma tan linda de ser conmigo, por su ternura, por su sencillas, por su amor y porque nunca me deja solo cuando mas la necesito, simplemente porque la amo Gracias mi amor.

Al Contador Jorge Ochoa León por la oportunidad que me ha dado de trabajar junto a él, por apoyarme en la realización de este trabajo, por dedicarme parte de su tiempo, por todo el aprendizaje que me ha brindado y por sus consejos, Gracias.

A mis amigos porque siempre están cuando mas los necesito, por sus consejos, por su apoyo, por los momentos buenos que hemos pasado juntos, por ser como son y por su amistad, Gracias.

A todos mis compañeros por el aprendizaje que me han brindado, por los buenos momentos que hemos pasado juntos y en especial al Contador Manuel Ortiz, por su confianza, por su apoyo, por sus consejos, y por ayudarme a ser un mejor profesionalista, Gracias.

INDICE

1.	INTRODUCCION.....	1
2.	REFORMA AL ART.14 Y CREACION DEL 14-B DEL CFF.....	3
3.	FUSION DE SOCIEDADES	
3.1	¿En que consiste la Fusion de Sociedades?.....	14
3.2	Fundamento legal para llevar a cabo la Fusion.....	16
3.3	Esquema legal de una Fusion.....	16
3.4	Ejemplo Practico-Teorico de una Fusion.....	17
3.5	Planteamiento del Ejemplo.....	17
3.6	Realización de la Fusion LGSM.....	17
3.7	Registro Contable de la Fusion.....	23
3.8	La Fusion como Enajenación de Bienes.....	29
3.9	Tratamiento del Costo de Venta en Fusion.....	40
3.10	Tranmision de la CUCA en la Fusion.....	44
3.11	Transmisión de la CUFIN en la Fusion.....	46
3.12	Tratamiento de las Perdidas Fiscales.....	47
3.13	Fecha de Adquisición en Traspasos de Activos Fijos.....	49
3.14	Coeficiente de Utilidad que aplicara la Fusionante.....	50
3.15	Tratamiento del IMPAC en la Fusion.....	52
3.16	Obligación de Dictaminarse por Fusion.....	54
4.	ESCISION DE SOCIEDADES	
4.1	¿En que consiste la Escisión de Sociedades?.....	55
4.2	Fundamento legal para llevar a cabo la Escisión.....	57
4.3	Esquema legal de una Escisión.....	59
4.4	Ejemplo Practico-Teorico de una Escisión.....	60
4.5	Planteamiento del Ejemplo.....	60
4.6	Realización de la Escisión LGSM.....	60
4.7	Registro Contable de la Escisión	68
4.8	La Escisión como Enajenación de Bienes.....	74
4.9	Reduccion de Capital por Escisión.....	84
4.10	Tratamiento del Costo de Venta en Escisión.....	89
4.11	Tranmision de la CUCA en la Escisión.....	93
4.12	Transmisión de la CUFIN en la Escisión.....	94
4.13	Tratamiento de las Perdidas Fiscales.....	95
4.14	Fecha de Adquisición en Traspasos de Activos Fijos	96
4.15	Coeficiente de Utilidad que aplicara la Escidente.....	97
4.16	Transmisión del IMPAC en la Escisión.....	98
4.17	Obligación de Dictaminarse por Escisión.....	102

5.	PLANEACION FISCAL EN FUSION Y ESCISION	
5.1	Fusion y Escisión como estrategia para evitar la Acumulación de los Inventarios.....	103
6.	“TRANSFORMACION DE EMPRESAS EXTRANJERAS EN MEXICANAS”	
6.1	¿Gravaria su Fusion o Escisión con otra empresa Mexicana?.....	107
7.	CONCLUSIÓN.....	112
8.	BIBLIOGRAFÍA.....	114



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 1.

INTRODUCCION

El surgimiento de las grandes empresas en los últimos años, ha originado que las empresas pequeñas se vean amenazadas con desaparecer ante su imposibilidad financiera para competir por los mercados ante los grandes capitales; los cuales pueden realizar estrategias comerciales difíciles de superar por las empresas menos acaudaladas; por lo que éstas, se han visto en la necesidad de buscar alternativas que les permitan subsistir e incrustarse exitosamente en los mercados, encontrando como alternativa, la unión de corporaciones, conviniendo grandes alianzas a través de Fusiones o Escisiones de Sociedades Mercantiles, a fin de fortalecerse para adquirir un mayor vigor económico y una mejor presencia y dominio en los grandes mercados internacionales y nacionales; como se observa en las empresas automotrices, farmacéuticas y en bancos nacionales y extranjeros por nombrar solo a algunos.

Pero los problemas de supervivencia no son privativos de las pequeñas empresas, si no que también afectan a las poderosas, las que corren el peligro de ser calificadas como monopolícos; estas encuentran en la Escisión de Sociedades Mercantiles una alternativa para planificar y reorganizar sus negocios o actividades, dividiéndose en varias lo que les permitirá despojarse de la etiqueta monopolíco, tal y como esta ocurriendo en la corporación Microsoft en EE.UU. y como se dio en Teléfonos de México en nuestro país.

La escisión de sociedades es un concepto históricamente ligado al de fusión e inclusive puede afirmarse que esta es una opción de reorganización de sociedades que derivó directamente del mecanismo de fusión. La fusión y la escisión son instituciones jurídicas que regulan aspectos del amplísimo contexto económico de desarrollo y concentración de empresas iniciado en el siglo XIX y proseguido en el siglo XX.

En diversas formas el procedimiento de Escisión se hizo presente por primera vez en la legislación tributaria de Francia e Italia. En Francia, los abogados mercantilistas solicitaron al fisco que los beneficios del régimen fiscal que en aquel país se otorga a las fusiones se extendiera a la “división de sociedades”, lo que lograron a partir de 1948, y aunque la Escisión era controvertida en la doctrina, su empleo en la práctica motivó discusiones jurisprudenciales que la admitieron, situación que hizo necesaria su reconocimiento legislativo en la ley de sociedades comerciales de 1966. Previamente en 1952, en este mismo país, mediante un decreto se modificó el régimen fiscal para facilitar, tanto la realización de Escisiones puras o divisiones, como las de los grupos de sociedades, lo que contribuyó a la reglamentación de la Escisión en la ley en 1966 por una parte y en la regulación de los grupos de interés económico mediante la ordenanza de 1967, por la otra.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Algunos autores principalmente los argentinos opinan que la figura jurídica de la Escisión toma estado legal por primera vez de manera formal, bajo la ley de 1966 antes citada.

En Italia se reconoce la viabilidad de la llamada “scorporazione” o “excorporación” dentro del régimen del código civil de 1942. Por su parte en Argentina en un decreto reglamentario de 1971 se determinó lo que se entenderá por división de empresas. En España a través de la ley sobre el régimen fiscal de la fusión de empresas del 26 de diciembre de 1980 se empezó a reconocer de manera formal la Escisión de sociedades.

En nuestro país el fenómeno de Escisión fue recogido por la legislación fiscal en 1991 y con posterioridad por la ley de sociedades mercantiles en 1992. La Secretaria de Hacienda y Crédito Público sin tener facultades se tomó las atribuciones de modificar diversas leyes mercantiles (Ley General de Sociedades Mercantiles y Ley de Títulos y Operaciones de Crédito) y en 1971, sin estar considerada en la legislación mercantil la figura de Escisión de Sociedades, se dictaron normas en materia impositiva regulando esta figura jurídica inexistente en la ley de la materia. La Escisión es una figura jurídica introducida en nuestro derecho contemplándola en la Ley de Sociedades Mercantiles (LSM) a partir de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 11 de junio de 1992. Tal como la fusión, la Escisión puede caracterizarse como un fenómeno moderno, manifestación de la concentración de empresas, destacando su nula regulación en el derecho mercantil mexicano hasta antes de las reformas mencionadas.

Así pues el objeto de esta tesis es mostrar a los lectores mediante casos teóricos-prácticos la correcta y legal realización de estas dos figuras jurídicas denominadas Fusión y Escisión de Sociedades y debido a que tanto la Fusión como la Escisión son dos figuras jurídicas con gran complejidad tanto en su realización como en la interpretación de las leyes que las regulan he decidido tratar por separado cada una de ellas para que el lector pueda entender de forma clara y precisa todos los mecanismos, leyes y puntos importantes que se deberán de tomar en cuenta para no caer en errores cuyos resultados pueden generar graves e irreversibles problemas.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 2.

REFORMA AL ARTÍCULO 14 Y CREACION DEL 14-B DEL CFF

Primeramente quisiera mostrarle al lector la ultima reforma que se ha realizado al Codigo Fiscal de la Federación relativo a las figuras de Fusion y Escisión de Sociedades con el fin de poder comprender con mayor facilidad los puntos importantes a seguir para evitar caer en confusiones que nos generen errores significativos por lo que realizaremos la comparacion entre la nueva reforma vigente a partir del 06 de Enero de 2004 y la reforma anterior.

Mediante este analisis el lector podra comprender y entender un poco mas sobre la Fusion y Escisión de sociedades para continuar posteriormente a llevarla a cabo en la practica en donde se explicara con cifras reales los mecanismos y procedimientos a seguir para realizar correctamente una fusion o escisión de sociedades, por lo que comenzaremos diciendo que:

La autoridad fiscal al igual que el legislador, al paso del tiempo, han pretendido acotar la posibilidad que, a través de las citadas figuras (Fusión y Escisión), los contribuyentes eludan la carga impositiva a través de planeaciones que les eviten pagar tributos.

Sin embargo, derivado de ese afán autoritario, resultan verdaderos “agravios” legislativos, por “atacar” las presuntas evasiones, a través de disparates y excesos que lo único que conllevan a fin de cuentas es que se compliquen las operaciones propias de las actividades de las empresas y los negocios que puedan generarse.

Derivado de ello, las propias autoridades generan costos adicionales (entre otros, las consultas, las asesorías y los litigios), pues los contribuyentes afectados no van a frenar sus operaciones y negocios, por motivo de las interpretaciones y conclusiones de los funcionarios que (siendo gente muy preparada y hasta bien intencionada, en la mayoría de los casos) pretenden acotar los supuestos excesos, que no se niega existen, creando disposiciones que limitan situaciones de facto que, si bien se dan, no pueden contemplarse como una generalidad cotidiana.

Como en anteriores ocasiones, se legisló partiendo de casos específicos, considerando que las situaciones de excepción eran la premisa común que debía atacarse y en ese sentido, no sólo se perdió de vista y se coartó a una generalidad que lo que busca es una razón de negocios y no un afán elusivo, sino lo más importante es que se afectó el aspecto legal constitucional, que es el que, a continuación revisaremos.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN 5 DE ENERO DE 2004

Derivado de lo comentado, para el año de 2004 (según lo publicado el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación), se incorporaron mayores requisitos para realizar una



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

fusión o una escisión, a efecto de “reducir” o “evitar” que a través de planeaciones fiscales, los contribuyentes aprovecharan estas figuras jurídicas para disminuir o no pagar impuestos.

Así, en el CFF, se adicionó una fracción (la IX) al artículo 14 y se modificó la fracción I, así como un artículo 14-B, para “regular” cuándo existiría o no enajenación para efectos fiscales.

Primeramente se modifica la fracción I, el cual antes de la reforma en el 2004, es decir todavía en 2003 decía:

Artículo 14. Se entiende por enajenación de bienes:

Fracción I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.

Se modifica y se elimina la última parte subrayada para adicionar una nueva fracción al artículo, la fracción IX, la cual nos dice:

Fracción IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Por su parte, el artículo 14-B (que hasta 2003, era el 14-A, que si bien ya preveía varias de las limitaciones que ahora están vigentes, se incrementó más “detalladamente” para el 2004), establece que para que no exista enajenación para efectos fiscales (acorde a la fr. IX, del artículo 14 del CFF) en los casos de fusión o escisión, hay que atender a cumplir todos los requisitos respectivos, según sea el caso, que dispone el propio ordenamiento en sus dos fracciones siguientes:

Fracción I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Se presente el aviso de fusión a que se refiere el Reglamento de este Código.
- b) Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaba esta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un periodo mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Este requisito no será exigible cuando se reúnan 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.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

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 inciso, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

- c) Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que termino por fusión.

Fracción II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

Para los efectos del párrafo anterior, no se computaran las acciones que se consideran colocadas entre el gran publico inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran publico inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran publico inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerara el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el periodo a que se refiere este inciso, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escidente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escidente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escidente, cuando esta subsista.

- b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de este artículo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en el mismo, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XIX del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escidente que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escidente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión o a la escisión.

Lo dispuesto en este artículo, solo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.

ANÁLISIS Y COMENTARIOS SOBRE LA REFORMA DEL 2004

Es importante destacar que el artículo 14-B es aplicable exclusivamente en el caso de fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas (lo que ya se preveía en el penúltimo párrafo del artículo 14-A), pero que, a primera vista pareciera



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

que excluye la posibilidad de que no exista enajenación, para aquellas sociedades que, aunque sean residentes fiscales en territorio nacional, y por tanto tributan en nuestro país, por haber establecido la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en México (Artículo 9, fracción. II del CFF), no están constituidas, conforme a la legislación de mexicana.

A fin de cuentas, si este fuere el caso, existiría un trato diferenciado, in sustentable, toda vez que se estaría desconociendo lo previsto por la legislación mercantil (artículos 250 y 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles -LGSM-), las cuales nos menciona que:

Artículo 250 LGSM. Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la Republica.

Artículo 251 LGSM. Las sociedades extranjeras solo podrán ejercer el comercio desde su inscripción en el Registro.

Esto significa que al ser residentes fiscales por establecer la administración principal o la sede de la dirección efectiva en territorio nacional, debieran considerarse en iguales términos, pues en tal sentido es que estarán ejerciendo el comercio, desde su inscripción en el Registro correspondiente, pero por la importancia de la posible laguna en la Ley se analizara de una manera mas detallista en el **TEMA 6. TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS EXTRANJERAS EN MEXICANAS ¿GRAVARIA SU FUSION CON OTRA EMPRESA MEXICANA?**

Aunque se repiten varios de los conceptos del anterior artículo 14-A (hasta 2003), se agregan las siguientes obligaciones para fusión:

1. Para que no haya enajenación, presentar el aviso del artículo 5-A del Reglamento del CFF (RCFF).

Este requisito, resulta excesivo para efectos de considerar si existe o no enajenación, pues a lo que debiera conllevar, exclusivamente, es que en todo caso no tenga efectos fiscales la fusión, para los plazos que en la misma se establecen y que veremos más adelante, pero de ninguna manera para la procedencia de considerar enajenación o no la mencionada fusión para efectos tributarios.

Es importante destacar que a partir del 30 de junio de 2004, se emitió la regla número 2.3.27, de la Resolución Miscelánea (RM), misma que precisa que para el caso del aviso por fusión a que se refiere el artículo 5-A, fracción II del RCFF, en relación al artículo 14-B, fracción I del CFF, hará las veces del mismo la presentación que la sociedad fusionante haga de los avisos de



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

cancelación en el registro federal de contribuyentes (RFC) de las sociedades fusionadas, mediante la forma oficial R-2, así como la solicitud de inscripción al RFC, en caso de que surja una nueva sociedad, con motivo de la fusión.

Esta regla de la RM, viene a aminorar en algo el criterio tajante antes comentado, toda vez que los avisos al RFC, tanto de cancelación, como de inscripción, se requieren necesariamente para cancelar o activar sociedades, fiscalmente hablando, lo que no obsta para que de origen el contenido de la disposición normativa sea, en mi opinión, un exceso jurídico.

2. Que la sociedad fusionante tiene que continuar realizando las actividades que tenían ésta y las fusionadas hasta antes de la fusión, por lo menos durante el siguiente año, a la fecha en que surta efectos la fusión.

Es decir ya sea tres meses después de la inscripción en el registro público de comercio o al momento de la inscripción en el citado registro, si se cuenta con el consentimiento de los acreedores o se pactó el pago de las deudas o se constituyó depósito en garantía (artículos 224 y 225 LGSM), y no, curiosamente, desde el aviso a que se hace referencia en el precitado artículo 5-A, fr. II del RCFF, que considero sería quizá más acertado, pues hay que atender a los efectos fiscales, sin descuidar los corporativos, pero que son los primeros los que interesan a la autoridad hacendaría.

De la revisión que se haga a la fracción I, inciso b), del numeral 14-B en comento, se puede observar que hay una imprecisión en cuanto al concepto de actividad o actividades que maneja la disposición, pues ni siquiera hace referencia a una actividad preponderante, o el concepto que de ella se tenga, lo cual sería incluso justificable, pero al contrario como está redactada la norma, se pudiera caer en el exceso de considerar todo lo que esté contemplado dentro del objeto social de la persona moral.

Por otra parte, nada más imaginar que las actividades de cada una de las sociedades que participen en la fusión sea totalmente diferente, ya crea un problema legal, que derivaría, de entrada, en que haya enajenación para efectos fiscales, con independencia de lo que a continuación se indica.

El propio ordenamiento estipula que no se debe cumplir con el citado requisito cuando:

➤ Los ingresos por la actividad preponderante de la fusionada, en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, sean de arrendamiento de bienes utilizados en la misma actividad de la fusionante. Debe entenderse por actividad preponderante, acorde con el artículo 43 del RCFF: “aquella por la que la totalidad de ingresos obtenidos en el último ejercicio de 12 meses, sea superior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

otras actividades en el mismo periodo”. Claro que si se trata de sociedades de reciente creación no aplica, en sentido estricto, este concepto.

➤ La fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, en el ejercicio inmediato anterior, o que la fusionante haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

➤ La sociedad subsistente se liquida antes del año posterior a la fusión.

3. Que la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos, así como las informativas, que corresponden a las fusionadas por el ejercicio terminado por fusión.

Al respecto, se reitera que estas obligaciones, aunque esenciales, no puede su incumplimiento traer como consecuencia que haya enajenación; en todo caso la sanción debe ser una multa como lo prevé el propio CFF, para tales casos.

Al igual que en la fusión, se repiten conceptos del artículo 14-A en cita, pero se precisa además:

1. Que los accionistas propietarios de cuando menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la escidente y la o las escindidas sean los mismos durante tres años contados a partir del inmediato anterior a la fecha en que se realice la escisión.

A diferencia de 2003, es un año más y ya no se precisa que el plazo se computa a partir de la presentación del aviso del artículo 5-A del RCFF, desapareciendo prácticamente la obligación de presentar dicho aviso, pues al entrar en vigor esta reforma, queda sin materia lo dispuesto por el RCFF.

Sin embargo, no está por demás recordar la regla 2.3.27 de la RM, que se comentó en tratándose de la fusión, que por sí misma y aunque se refiere a la fracción II del artículo 5-A del RCFF (es decir, a la fusión), pues de una u otra forma al referirse a los avisos de cancelación y de alta ante el RFC, necesariamente implica la presentación o el referente del aviso a que se refiere dicho numeral con independencia de que sea para la fusión exclusivamente.

Se conserva el que no se incluye en dicho porcentaje a las acciones en bolsa (colocadas entre el gran público inversionista de acuerdo a las reglas del SAT, pero adicionando que sean efectivamente ofrecidas y colocadas

Algo importante es que a partir del año 2004 se elimina a las acciones de goce y las de voto limitado, no sé si para considerarlas a la par de las acciones con derecho a voto, lo cual



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

resulta en total desconocimiento de lo dispuesto por la LGSM; y respecto de las partes sociales, se agrega que las mismas se consideran al valor de dichas partes sociales y que deben representar cuando menos el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones, excluyendo igualmente a las que tengan voto limitado, que de alguna forma se sobreentiende al hacer la referencia del porcentaje de votación en función a la aportación, aunque no se diferencia si la citada aportación es económica exclusivamente o incluye a las aportaciones que puede haber de otra índole, como es el caso de los denominados “socios industriales”, es decir, aquellos que aportan trabajo o conocimientos, además de que no se precisa a qué “valor” habrá que considerarlas.

Como aspecto adicional, tampoco se contempla a las acciones que representan aportaciones en bienes, que siguen una regla diferente a aquellas de aportaciones en efectivo.

Se adiciona para 2004 el que la proporción de los accionistas o socios del referido 51% debe conservarse idéntica, durante los tres años de referencia, por lo que no basta que sean los mismos, sino que además deben mantener la misma proporción en las sociedades escindidas, que tenían en la escidente, antes de la escisión, procurando evitar traspasos o ventas internas entre dichos socios.

2. Se conserva como obligación, de la que depende que no haya enajenación, el que se debe designar a la sociedad que debe asumir la obligación de presentación de declaraciones de impuestos e informativa, que correspondían a la escidente que desaparezca, considero un exceso, según lo precisado cuando comenté la fusión, máxime que en todo caso debiera establecerse en el mismo ordenamiento, como se hacía hasta 2003 (que lo único que evita es trabajo a la autoridad), que pudiera exigirse, a cualquiera de las escindidas, la presentación respectiva y fijarles una multa por el incumplimiento, como para otros casos se precisa en el propio CFF.

Se adiciona la obligación de que la designación de referencia, se haga en la asamblea extraordinaria en que se acuerde la escisión, lo cual, aunque suena congruente, está siendo excesivo, pues hay que recordar que de ello depende que haya o no enajenación.

Si en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

- LISR-, Cuando se de a la escisión tratamiento de reducción de capital, no deberá de aplica el artículo 14-B, es decir, que se considera que habrá una enajenación para efectos fiscales. Cabe recordar que en los términos del artículo 89 de la LISR, existe utilidad distribuida cuando se reduce capital, atendiendo al saldo de la CUCA (cuenta de capital de aportación) que se tenga por acción, a la fecha de pago del reembolso correspondiente.

En una escisión, no se considera que haya reducción de capital, básicamente, cuando:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

- Sean los mismos accionistas los de la escidente y las escindidas, y
- Que la transmisión de activos monetarios de la escidente a las escindidas, por motivo de la escisión, no representen más del 51% de los activos totales de las escindidas o que en su defecto la escidente conserve tales activos monetarios, y que para esta última le representen más del 51% de sus propios activos totales.

Los activos monetarios (término o concepto que proviene de la terminología de la contaduría) esencialmente son, entre otros: moneda nacional y moneda extranjera; cuentas por cobrar, etc. Es importante no soslayar el hecho que la norma jurídica se está sustentando en Principios de Contabilidad, para hacer una especificación de si existe o no a final de cuentas una enajenación, lo cual considero que conlleva una violación al principio de reserva de ley, que aunque quizá discutible es un punto a considerar al respecto.

Por otra parte, se elimina la obligación de los fedatarios públicos de dar el aviso a las autoridades si no se realiza la designación de la sociedad que esté obligada a presentar las declaraciones en comento.

Hay normatividades que son aplicables a ambos casos, dentro del numeral 14-B los cuales menciono a continuación:

1. Se debe pedir autorización previa a la autoridad fiscal, si se desea hacer una fusión dentro de los 5 años siguientes a que se haya realizado una fusión o escisión, y de comprobarse el cumplimiento de requisitos que exige este artículo, se debe estar a las reglas generales que expida el SAT, lo cual es una obligación adicional y que transgrede lo dispuesto por el artículo 35 del CFF, el cual nos dice que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Hasta 2003, sólo debía cuidarse la permanencia de la tenencia accionaria, contando a partir del aviso a que se refiere el artículo 5-A del RCFF.

Aquí cabe hacer una consideración especial que a lo largo del ejercicio 2004 se ha discutido en diversas ocasiones y que es el hecho de si se está ubicado en el supuesto que se comenta, cuando por ejemplo en 2003 se llevó a cabo una fusión o una escisión y luego en el 2004 se lleva a cabo otra fusión.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo que nos ocupa del artículo 14-B de referencia, a simple vista pareciera que sí hay la necesidad de solicitar autorización previa; sin



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

embargo, de pretender exigirlo así por parte de la autoridad administrativa, en mi opinión deviene en una aplicación retroactiva de la citada norma, pues la misma comienza su validez a partir de su entrada en vigencia y no puede dársele efectos hacia el pasado, máxime que la fusión o la escisión realizadas antes de la entrada en vigencia de la disposición en cita ya ocurrieron, y ya sus efectos no pueden verse afectados, ni siquiera bajo la excusa del inicio del cómputo de un periodo.

Al pretender ejecutar la norma que nos ocupa en ese sentido, se **conculcaría**, por parte de las autoridades, la garantía consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a la irretroactividad en la aplicación de las disposiciones en perjuicio de persona alguna, o incluso si se quiere ver como un problema de legalidad, se estaría violando lo dispuesto por el artículo 5 del Código Civil Federal, de aplicación supletoria en materia fiscal de conformidad con el artículo 5 del CFF.

Sin embargo, se tiene conocimiento de que el criterio interno que campea en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es en el sentido de considerar que sí se necesitaría la autorización previa, sobre el entendido que la disposición **atañe** a partir de la fusión que se realice a partir de 2004, considerando las anteriores dentro de los 5 años que marca el precepto, considero que al iniciar la vigencia la disposición a partir del año 2004, no puede considerar las fusiones o escisiones anteriores al año que nos ocupa, pues la disposición se estaría retrotrayendo a efectos anteriores, aunque sea con el único efecto de computar el plazo de 5 años, máxime que el mismo no existía en la disposición anterior (artículo 14-A), vigente hasta el 2003.

2. Se reitera que en caso de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación (acorde con la fr. XIX del artículo 109 de la LISR), no se incumple con el requisito de la permanencia accionaría.

3. En los casos de reestructuración corporativa, se deben cumplir además, los requisitos establecidos por la LISR.

a) Al efecto, el artículo 26 de la LISR, y los artículos 23, 24 y 261 del Reglamento de la LISR (RLISR), se refieren a la reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, entendiendo como grupo: “al conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%, no considerándose las acciones en bolsa, siempre que hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista y siempre que éstas no hubiesen sido recompradas por el emisor” (último párrafo del artículo 26 de la LISR); y además se establece en el RLISR, en el artículo 24, como requisito que se pida autorización previa, a que se lleve a cabo dicha reestructuración, a la autoridad fiscal competente, aunque no se precisa con cuanta antelación.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Aquí conviene hacer un comentario adicional en el sentido de que como está redactada la disposición, si se lee aisladamente, resulta que, prácticamente cualquier fusión o escisión, necesariamente conllevan una reestructuración corporativa; sin embargo, a la interpretación literal de las disposiciones fiscales, resulta que la citada reestructuración a que se refiere específicamente el artículo 26 de la LISR, es el que tiene que ver con la enajenación de acciones a costo fiscal, para lo cual se requiere cumplimentar una serie de requisitos que el numeral en comento precisa, y que no es entonces, cualquier otro concepto de reestructuración más amplio al que se refiere el derecho corporativo, por lo que hay que estar atentos a cumplir lo conducente únicamente en el caso que se este al supuesto específico del citado numeral 26.

4. Se reitera, como en el 2003, que la sociedad que subsista o la que surja en cualquiera de los dos casos, debe enterar los impuestos correspondientes y solicitar la devolución o compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca.

Asimismo se repite, al igual que el año 2003 en el entonces artículo 14-A, la obligación de declarar respecto de las sociedades que desaparezcan, todos los ingresos acumulables, deducciones autorizadas, importe total de actos y actividades gravados y exentos y de los acreditamientos, el valor de todos los activos y deudas, desde el inicio del ejercicio y hasta el día en que desaparezca, siendo la fecha de terminación del ejercicio el que corresponda a la fusión o a la escisión, quedando duda acerca de qué fecha ha de considerarse, si la de celebración de las asambleas o el de surtimiento de efectos legales.

Probablemente varios abogados de inmediato precisen que no haya duda al respecto, atendiendo a la LGSM; sin embargo no está por demás recordar que existe normatividad interna del SAT (que si bien no obliga a los contribuyentes, pero es el criterio a seguir – impugnabile o no- por parte de dicha autoridad), que indica que en ambos casos, es decir en la escisión y en la fusión, surten sus efectos, en el momento mismo que las partes lo acuerdan.

Tan está vigente la normatividad en cita, que si se lleva a cabo una escisión e inmediatamente se solicita el alta ante el RFC de la nueva sociedad escindida, con la copia certificada del acta de la asamblea respectiva, el SAT otorga la respectiva clave del RFC, sin problema alguno.

Esta claro que se puede alegar que son situaciones de **facto**, que se oponen a lo dispuesto por la LGSM, pero insisto, no debe pasarse por alto esta situación y es conveniente contemplar los efectos y consecuencias, atendiendo por supuesto en primer lugar al aspecto eminentemente jurídico, pero sin dejar de observar esas otras “normas” de la Resolución Miscelánea y de los criterios internos de la autoridad fiscal, pues tampoco será la primera ocasión que exista un divorcio entre la norma mercantil y la fiscal.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 3.

FUSION DE SOCIEDADES

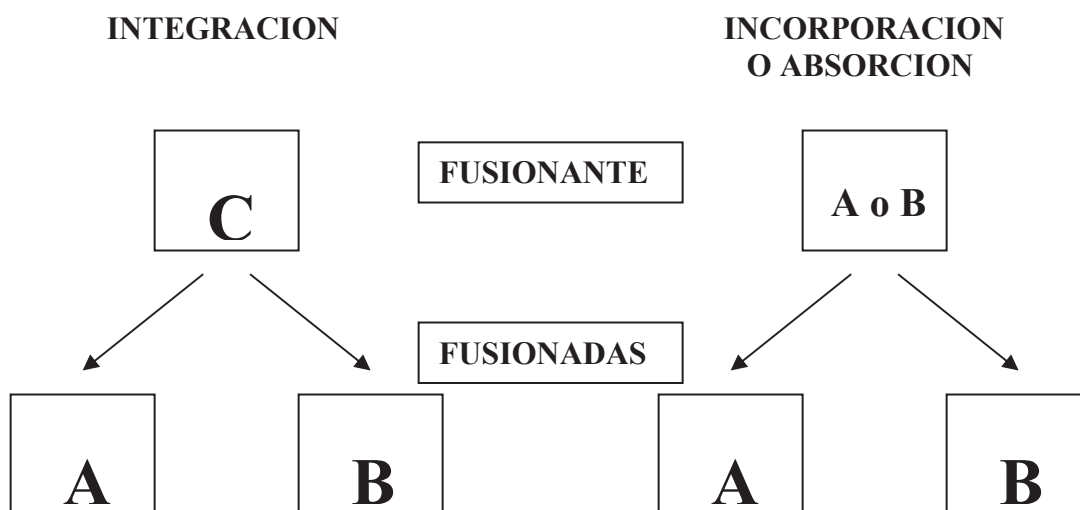
3.1. ¿EN QUE CONSISTE LA FUSION DE SOCIEDADES?

Se entiende por fusión, la unión de los recursos económicos de diversas empresas para colocarlos bajo una administración común. Esto hace pensar en dos posibles procedimientos:

1. Que una empresa absorba a otra u otras haciendolas desaparecer.
2. Que todas la empresas fusionadas desaparezcan y surja una nueva, formada con los recursos de aquellas.

Asi lo considera la Ley General de Sociedades Mercantiles al establecer, para la fusion, los mismos requisitos que se exigen para la conversión del regimen jurídico de una sociedad. Entre estos, como mas importantes desde el punto de vista contable, esta la obligación de publicar el balance de la sociedad o sociedades que deban desaparecer, así como la forma en que se propongan liquidar su pasivo.

A continuación aparecen esquematizados los dos tipos de fusiones que existen, los cuales dependen de si la empresa original prevalece o desaparece.



Desaparecen todas las fusionadas (cuando Menos dos) para crear una nueva entidad.

Desaparecen una o mas fusionadas y Se incorporan a una ya existente.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Una vez llenados los requisitos legales, podrá procederse a la fusión en los términos convenidos entre las partes interesadas.

TÉRMINOS DE LA FUSIÓN

Existen dos procedimientos generales que permiten negociar los términos de una fusión:

1. Compra, y
2. Coalición de intereses

COMPRA

La fusión a base de compra implica el desembolso correspondiente, que la fusionante debiera cubrir, ya sea con fondos existentes o bien haciéndose de ellos mediante un aumento de capital o una emisión de obligaciones, o combinando ambas posibilidades. La operación plantea varias soluciones. Una de ellas sería adquirir los bienes de las fusionadas y hacer que estas, a su vez, se liquidaran siguiendo los trámites legales del caso. Esto no ofrece peculiaridad alguna desde el punto de vista contable, ni para la fusionante, que compra, ni para las fusionadas, que venden.

También es posible adquirir las acciones de las compañías fusionadas, comprándolas a sus accionistas directamente o por conducto de una casa de bolsa; y esto, a su vez, podría ser por la totalidad del capital social o bien por la proporción que permita liquidar las compañías fusionadas, pasando sus bienes en la proporción correspondiente a la fusionante y reembolsando su participación a los accionistas minoritarios si tal es el caso. En ambos procedimientos de compra los accionistas de las compañías fusionadas quedarían totalmente desligadas de la compañía fusionante.

COALICIÓN DE INTERESES

No sucedería lo mismo si la fusión se hiciera por coalición de intereses. En estas condiciones, tanto los bienes y obligaciones de las fusionadas como sus accionistas se incorporan a la fusionante; y habrá entonces que calcular la forma en que quede integrado el nuevo capital, calculando para ello la razón aritmética en que las acciones de todas las compañías se canjeen por las que forman el nuevo capital de la fusionante.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.2. FUNDAMENTOS LEGALES PARA LLEVAR A CABO LA FUSION.

REFERENTE A LA FUSION DE SOCIEDADES

ART. 222 LGSM. La fusion de varias sociedades debera ser decidida por cada una de ellas, en la forma y terminos que correspondan según su naturaleza.

ART. 223 LGSM. Los acuerdos sobre fusion se inscribieran en el Registro Publico de Comercio y se publicaran en el periodico oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse. Cada sociedad debera publicar su ultimo balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberan publicar, ademas, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

ART. 224 LGSM. La fusion no podra tener efecto sino tres meses despues de haberse efectuado la inscripcion prevenida en el articulo anterior.

Durante dicho plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan podra oponerse judicialmente, en la via sumaria, a la fusion, la que se suspendera hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposicion es infundada.

Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposicion, podra llevarse a cabo la fusion, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusion, tomara a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.

ART. 225 LGSM. La fusión tendra efecto en el momento de la inscripcion, si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse, o se constituyere el deposito de su importe en una institucion de credito, o constare el consentimiento de todos los acreedores. A este efecto, las deudas a plazo se daran por vencidas.

El certificado en que se haga constar el deposito, debera publicarse conforme al articulo 223 LGSM.

ART. 226 LGSM. Cuando de la fusion de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetara a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer.

ART. 227 LGSM. Las sociedades constituidas en alguna de las formas que establecen las fracciones I a V del articulo 1o.(I-Sociedad en nombre colectivo, II-Sociedad en comandita simple, III-Sociedad de responsabilidad limitada, IV-Sociedad anónima, V-Sociedad en comandita por acciones, y VI-Sociedad cooperativa) podrán adoptar cualquier otro tipo legal. Asimismo, podrán transformarse en sociedades de capital variable.

ART. 228 LGSM. En la transformación de las sociedades se aplicaran los preceptos contenidos en los artículos anteriores de este capitulo.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.4. EJEMPLO TEORICO-PRACTICO DE UNA FUSION

3.5. PLANTEAMIENTO DEL EJEMPLO

La Compañía **La Maquinita S.A de C.V.** cuya actividad es la venta de todo tipo de maquinaria para la construcción y la compañía **Todo de Todo S.A de C.V.** que tiene como actividad comercial la venta de todo tipo de refacciones para maquinaria de construcción, deciden fusionarse mediante Fusión por Integración, desapareciendo ambas y creando una nueva sociedad que se denominará **Maquinaria y refacciones del Sur S.A de C.V.**

La fusión se decide con el fin de reducir costos financieros al contar cada empresa con acuerdos y contratos firmados con grandes proveedores Nacionales y Extranjeros lo que les permite costos menores en compras, costos administrativos ya que dependerán de una sola administración y sobre todo con el fin de poder competir en el mercado nacional y extranjero con otras empresas las cuales además de vender la maquinaria cuentan también con las refacciones necesarias de las mismas lo que los coloca en desventaja con la competencia, la fecha de la fusión se toma de común acuerdo para el día 30 de junio del 2005.

Primeramente deberemos de cumplir los requisitos que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles con el fin de que la fusión se pueda declarar establecida legalmente considerando para tal efecto cada uno de los Artículos de la misma Ley, de la forma siguiente.

3.6. REALIZACION DE LA FUSION LGSM

Los socios de ambas sociedades deciden de común acuerdo fusionarse en la forma y en los términos que se asientan en la Acta de Asamblea en la que se llega al acuerdo de la fusión, a la que se convoca mediante publicación en el periódico oficial de cada una de las entidades y en el periódico de mayor circulación de la ciudad, a celebrarse el día 30 de Junio del 2005 a las 10:00 am en el Auditorio de Usos múltiples de la empresa La Maquinita S.A de C.V., la cual se presenta a continuación, atendiendo al Artículo 222 de la LGSM.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ACUERDO DE FUSION QUE REALIZAN LAS EMPRESAS LA MAQUINITA S.A DE C.V. Y TODO DE TODO S.A. DE C.V.”

En la ciudad de Morelia, Michoacán, siendo las **10:00** horas del día **30 de Junio de 2005**, se procedió a celebrar el Acuerdo de Fusion de las sociedades **LA MAQUINITA, S.A. DE C.V. Y TODO DE TODO S.A DE C.V.** conforme a la convocatoria realizada mediante publicaciones en el periodico oficial de cada una de las entidades asi como en el periodico El Sol del Norte el **15 de Junio de 2005** por los Presidentes de Consejo de Administración de cada una de las empresas el **LIC. JUAN BATISTA GUTIEEREZ** por parte de la **Maquinita sa de cv** y del **LIC. ROGELIO BERMUDEZ OCAMPO** por parte de **Todo de Todo sa de cv**, siendo la asamblea en el domicilio de las oficinas generales de la sociedad La Maquinita s.a de c.v., sito en la calle madero número ciento veinte, Primer Piso, Colonia los Pinos de esta ciudad de Morelia, Michoacán, bajo el siguiente:

ORDEN DEL DÍA

- I.- Lista de presentes
- II.- Designación de escrutadores.
- III.- Nombramiento del Presidente y Secretaria del presente acuerdo.
- IV.- Declaración de validez de la Asamblea.
- V.- Presentacion del Acuerdo de Fusion.**
- VI.- Asuntos Generales.
- VII.- Nombramiento del Delegado Especial para Protocolizar el Acta.

Una vez leído el orden del día, los accionistas presentes de ambas empresas lo aprueban por unanimidad de votos, procediéndose al desahogo de la asamblea de la siguiente manera:

PUNTO PRIMERO. Se procede a celebrar el Acuerdo de Fusion, una vez habiendo esperado treinta minutos posteriores a la hora señalada para su celebración, registrándose la asistencia de los siguientes socios:

TODO DE TODO S.A DE C.V.

ACCIONISTAS	ACCIONES	ACCIONES	ACCIONES	TOTAL ACCIONES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONARIO
	SERIE "A"	SERIE "B"	SERIE "C"			
ROGELIO BERMUDEZ OCAMPO	33	25	250	308	4,800,000.00	30.00%
GABRIEL BERMUDEZ OCAMPO	25	25	250	300	4,000,000.00	25.00%
RAUL CASTRO ROMERO	25	25	250	300	4,000,000.00	25.00%
OSCAR CASTRO ROMERO	17	25	250	292	3,200,000.00	20.00%
TOTALES	100	100	1000	1,200	16,000,000.00	100.00%



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

LA MAQUINITA S.A DE C.V.

ACCIONISTAS	ACCION ES	ACCION ES	TOTAL ACCION ES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONA RIO
	SERIE "A"	SERIE "B"			
JUAN BATISTA GUTIERREZ	320	40	360	5,200,000. 00	40.00%
ENRIQUE GOMEZ PEREZ	240	30	270	3,900,000. 00	30.00%
CONSTANTINO ROJAS PEREZ	120	15	135	1,950,000. 00	15.00%
GONZALO CONTRERAS LEAL	120	15	135	1,950,000. 00	15.00%
TOTALES	800	100	900	13,000,000 .00	100.00%

PUNTO SEGUNDO. Se designó como escrutador al **LIC. GABRIEL BERMUDEZ OCAMPO**, quien aceptando el cargo conferido protesto su cumplimiento, procediendo a tomar lista de asistencia de cada uno de los socios de las dos sociedades, señalando que están presentes los socios con las respectivas acciones emitidas y pagadas quienes conforman el 100 % del capital social de cada una de sus empresas.

Reunidos y representada la totalidad del capital, se declara legalmente instalado el Acuerdo de Fusión y con fundamento en el artículo 186, 187 y 190 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los acuerdos que aquí se tomen surten plenos efectos legales.

PUNTO TERCERO. En desahogo del punto se acuerda que para presidir la asamblea lo haga el **LIC. ROGUELIO BERMUDEZ OCAMPO** por parte de la Sociedad **TODO DE TODO** y como Secretario el **LIC. JUAN BATISTA GUTIERREZ** por parte de **LA MAQUINITA**.

PUNTO CUARTO. Acto seguido el presidente de la asamblea **LIC. ROGUELIO BERMUDEZ OCAMPO**, declara como válida y debidamente instalado el acuerdo sobre la base de la asistencia registrada en el punto primero.

PUNTO QUINTO. En uso de la palabra el **C. ROGUELIO BERMUDEZ OCAMPO**, expone la conveniencia de llevar a cabo la Fusión de ambas sociedades bajo las siguientes bases:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Primera.- De la Fusion por Integración.

Las sociedades La Maquinita sa de cv y Todo de Todo sa de cv se fusionan por integración, desapareciendo ambas sociedades y creando a su vez a la Sociedad Maquinaria y Refacciones del Sur sa de cv.

Segunda.- Del patrimonio.

Ambas sociedades transmitiran integramente a la nueva sociedad el total de su activo, pasivo y capital como consecuencia de la Fusion.

Tercera.- Del Balance de las Sociedades Fusionadas.

Los últimos balances de las sociedades fusionadas al 30 de Junio de 2005, asi como los Estados de Resultados Contable y Fiscal a la misma fecha se anexan a este acuerdo de fusión y servirán como base para llevar a cabo la misma (**Anexos del I al VI**).

Cuarta.- Del Proyecto del Nuevo Balance de la Fusionante.

Con motivo de la fusion, se agrega también el proyecto del balance general de la Sociedad Integradora (Fusionante), en el que ya aparecen los efectos de la fusion (**Anexo VII**).

Quinta.- Del Mecanismo para que surta efectos la Fusion.

La fusión surtira efectos entre las partes el 1o. de Julio del 2005 y frente a terceros, al momento de su inscripción en el Registro Público de Comercio de esta capital, en virtud de que las sociedades que se fusionan cuentan con el consentimiento expreso de sus acreedores y se pacta cualquier pago de Pasivo en los términos de los Artículo 224 y 225 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Septima.- De las Consecuencias de la Fusion.

La Sociedad Fusionante (Maquinaria y Refacciones del Sur, s.a de c.v.), toma a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas.

Octava.- Del Canje de las Acciones.

Los accionistas de las sociedades Fusionadas canjearan sus acciones por nuevas acciones que emitira la sociedad Fusionante, en tres series teniendo los siguientes valores por accion.

Serie "A" \$ 500,000.00

Serie "B" \$ 100,000.00



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Serie "C" \$ 10,000.00

Quedando establecido el Capital Social de la siguiente manera:

MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR S.A DE C.V.

ACCIONISTAS	ACCIONES	ACCIONES	ACCIONES	TOTAL ACCIONES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONARIO
	SERIE "A"	SERIE "B"	SERIE "C"			
JUAN BATISTA GUTIERREZ	6	21	10	37	5,200,000.00	18.00%
ROGELIO BERMUDEZ OCAMPO	6	16	20	42	4,800,000.00	17.00%
GABRIEL BERMUDEZ OCAMPO	3	13	120	136	4,000,000.00	14.00%
RAUL CASTRO ROMERO	3	13	120	136	4,000,000.00	14.00%
ENRIQUE GOMEZ PEREZ	5	13	10	28	3,900,000.00	13.00%
OSCAR CASTRO ROMERO	3	10	70	83	3,200,000.00	11.00%
CONSTANTINO ROJAS PEREZ	2	7	25	34	1,950,000.00	7.00%
GONZALO CONTRERAS LEAL	2	7	25	34	1,950,000.00	7.00%
TOTALES	30	100	400	530	29,000,000.00	100.00%

De esta manera cada Accionista conservara en la nueva Sociedad Fusionante el importe del Capital con que contaba en la sociedad fusionada antes de la Fusion.

Novena.- Del Genero de la Nueva Sociedad.

La Sociedad que surge con motivo de la Fusion conservara el genero y tipo de sociedad que tenian las sociedades fusionadas, siendo entonces una Sociedad Anonima, atendiendo así a los Articulos 226 y 227 de la LGSM.

Una vez que se sometió esta proposición a la consideración de la asamblea, **se aprueba por unanimidad de votos de los socios.**

PUNTO SEXTO. Asuntos Generales. El **C. ROGELIO BERMUDEZ OCAMPO** manifiesta que no existen otros asuntos que tratar.

PUNTO SÉPTIMO. Se nombra al **ING. RAUL CASTRO ROMERO**, como delegado especial para que proceda a gestionar la protocolización de esta acta ante el notario público, ademas de inscribirla en el registro publico de comercio y publicarla en la gaceta oficial y en uno de los periodicos de mayor circulación del domicilio de la fusionante como lo establece el



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

artículo 223 de la LGSM, para que surta los efectos legales correspondientes, y no habiendo mas asuntos que tratar se da por terminada esta asamblea, siendo las **catorce horas con diez minutos** del día de su fecha, levantándose por consecuencia la presente acta que firman los que en ella intervinieron.

LIC. ROGELIO BERMUDEZ OCAMPO
PRESIDENTE DE LA ASAMBLEA

LIC. JUAN BATISTA GUTIERREZ
SECRETARIO DE LA ASAMBLEA

LIC. GABRIEL BERMUDEZ OCAMPO
ESCRUTADOR

ING. RAUL CASTRO ROMERO
SOCIO

ING. OSCAR CASTRO ROMERO
SOCIO

ING. ENRIQUE GOMEZ PEREZ
SOCIO

CP. CONSTANTINO ROJAS PEREZ
SOCIO

ING. GONZALO CONTRERAS LEAL
SOCIO



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.7. REGISTRO CONTABLE DE LA FUSION

Una vez aprobada la Fusión en la Asamblea Extraordinaria de Accionistas en la que se estipula que se realizara mediante Integración entre las empresas **LA MAQUINITA SA DE CV** y **TODO DE TODO SA DE CV**, se deberan de realizar los asientos contables correspondientes y emitir el nuevos Estado de Situación Financiera que refleje la constitución actual de la nueva sociedad Fusionante **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV** después de la Fusión.

Antes de realizar los asientos contables es importante que observemos nuevamente como se encontraban constituidos cada uno de los Estados de Situación Financiera por cada sociedad Fusionada por lo que los podremos observar nuevamente en los **Anexos I y IV del Tema 3.6**.

Una vez conocidos los Balances proseguimos a realizar los asientos contables de la primera y segunda sociedad Fusionada los cuales consistiran en cancelar cada una de las cuentas de Activo, Pasivo y Capital de acuerdo a la naturaleza de las mismas tal y como se muestran en los **Anexo I y II** de este Tema.

Mientras tanto el asiento contable de apertura por Fusión que realizaria la Nueva Sociedad Fusionante **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV** consistiria en integrar cada una de las cuentas de balance quedando el asiento contable como se muestra en el **Anexo III**.

Para una mejor comprensión en el **Anexo IV** he realizado una hoja de trabajo proforma en la que se muestra claramente los importes con que cuenta cada una de las sociedades fusionadas antes de la fusión, así como el nuevo balance con que comenzaria la nueva sociedad fusionante una vez realizada la fusión, separandolo por cuentas de Activo, Pasivo y Capital.

Una vez realizados los asientos correspondientes se puede desarrollar el Estado de Situación Financiera de la Sociedad Fusionante el cual quedaria como se muestra en el **Anexo V**.

En lo que se refiere al registro contable lo que aquí desarrolle se muestra de una manera muy general pero de una manera muy clara y de facil entendimiento.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO I

ASIENTO CONTABLE SOCIEDAD FUSIONADA LA MAQUINITA SA DE CV

Nombre de la Cuenta Acumulativa	Cargos	Abonos
Deprec. acum. Eq. De Oficina	221,083.92	
Deprec. acum. Eq. De Computo	601,616.94	
Deprec. acum. Eq. De Transporte	1,513,019.80	
Deprec. acum. Eq. De Herramientas	8,239.80	
Deprec. acum. Eq. De Almacen	151,098.13	
Deprec. acum. Eq. De Seguridad	27,891.26	
Deprec. acum. Eq. De Cortinas	63,616.84	
Metálicas		
Amortización acum..Gastos de Instalacion	128,996.01	
Proveedores	8,655,691.73	
Acreedores Diversos	7,628,563.35	
Impuestos por Pagar	660,222.63	
Iva Pendiente de Causar	977,265.99	
Capital Social	13,000,000.00	
Reserva Legal	70,145.92	
Resultado de Ejercicios Anteriores	10,222,165.57	
Resultado del Ejercicio	(825,552.44)	
Caja		10,536.98
Bancos		573,924.94
Clientes		11,743,278.24
Deudores Diversos		387,276.46
Anticipo a Proveedores		19,478.42
Inventarios		22,345,278.46
Iva por Acreditar		1,531,731.94
Anticipo de Impuestos		712,845.87
SalDOS a Favor		10,623.57
Mobiliario y Eq Oficina		624,849.10
Equipo de Computo		765,676.17
Herramientas de trabajo		9,003.16
Equipo de Almacen		888,303.76
Equipo de Transporte		2,773,235.92
Equipo de Seguridad		78,930.00
Cortinas Metálicas		247,857.41
Gastos de Instalacion		366,692.59
Depositos en Garantia		997.56
Seguros y Fianzas		13,544.90
SUMAS IGUALES	43,104,065.45	43,104,065.45



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO II

ASIENTO CONTABLE SOCIEDAD FUSIONADA TODO DE TODO SA DE CV

Nombre de la Cuenta Acumulativa	Cargos	Abonos
Deprec. acum. Eq. De Oficina	27,941.99	
Deprec. acum. Eq. De Computo	116,138.77	
Deprec. acum. Eq. De Transporte	161,767.17	
Deprec. acum. De Edificios	27,034.88	
Deprec. acum. De Gastos de Instalacion	72,281.46	
Proveedores	12,153,095.44	
Acreedores Diversos	1,132,156.61	
Impuestos por Pagar	447,353.56	
Creditos Bancarios	3,056,775.79	
Otros Pasivos	538,631.90	
Capital Social	16,000,000.00	
Reserva Legal	309,253.85	
Resultado de Ejercicios Anteriores	2,836,156.79	
Resultado del Ejercicio	175,823.15	
Caja		4,536.89
Bancos		324,396.10
Clientes		13,461,879.16
Anticipo a Proveedores		24,762.53
Inventarios		19,896,347.20
Anticipo de Impuestos		726,983.09
Saldos a Favor		343,758.07
Otros Activos Circulantes		500,384.35
Mobiliario y Eq Oficina		185,363.98
Equipo de Computo		290,291.10
Equipo de Transporte		673,609.57
Edificios		451,019.37
Gastos de Instalacion		171,079.94
SUMAS IGUALES	37,054,411.36	37,054,411.36



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO III

ASIENTO DE APERTURA SOCIEDAD FUSIONANTE MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV

Nombre de la Cuenta Acumulativa	Cargos	Abonos
Caja	15,073.87	
Bancos	898,321.04	
Clientes	25,205,157.40	
Deudores Diversos	387,276.46	
Anticipo a Proveedores	44,240.95	
Inventarios	42,241,625.66	
Anticipo de Impuestos	1,439,828.96	
Saldos a Favor	354,381.64	
Otros Activos Circulantes	2,032,116.29	
Mobiliario y Eq Oficina	810,213.08	
Equipo de Computo	1,055,967.27	
Herramientas de trabajo	9,003.16	
Equipo de Almacen	888,303.76	
Equipo de Transporte	3,446,845.49	
Equipo de Seguridad	78,930.00	
Cortinas Metalicas	247,857.41	
Edificios	451,019.37	
Gastos de Instalacion	537,772.53	
Depositos en Garantia	997.56	
Seguros y Fianzas	13,544.90	
Deprec. acum. Eq. De Oficina		249,025.91
Deprec. acum. Eq. De Computo		717,755.71
Deprec. acum. Eq. De Transporte		1,674,786.97
Deprec. acum. Eq. De Herramientas		8,239.80
Deprec. acum. Eq. De Almacen		151,098.13
Deprec. acum. Eq. De Seguridad		27,891.26
Deprec. acum. Eq. De Cortinas Metalicas		63,616.84
Deprec. acum. De Edificios		27,034.88
Amortización acum..Gastos de Instalacion		201,277.47
Proveedores		20,808,787.17
Acreedores Diversos		8,760,719.96
Impuestos por Pagar		1,107,576.19
Creditos Bancarios		3,056,775.79
Otros Pasivos		1,515,897.89
Capital Social		29,000,000.00
Reserva Legal		379,399.77
Resultado de Ejercicios Anteriores		13,058,322.36
Resultado del Ejercicio		(649,729.30)
SUMAS IGUALES	80,158,476.80	80,158,476.80



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO IV

HOJA PROFORMA DE LA FUSION

CUENTAS	LA MAQUINITA SA DE CV (FUSIONADA)	TODO DE TODO SA DE CV (FUSIONADA)	MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR (FUSIONANTE)
ACTIVO			
Caja	10,536.98	4,536.89	15,073.87
Bancos	573,924.94	324,396.10	898,321.04
Clientes	11,743,278.24	13,461,879.16	25,205,157.40
Inventarios	22,345,278.46	19,896,347.20	42,241,625.66
Deudores Diversos	387,276.46		387,276.46
Anticipo a Proveedores	19,478.42	24,762.53	44,240.95
Anticipo de Impuestos	712,845.87	726,983.09	1,439,828.96
Impuestos y cuotas por recuperar	10,623.57	343,758.07	354,381.64
Otros Activos Circulantes	1,531,731.94	500,384.35	2,032,116.29
Mobiliario y Eq. Oficina	624,849.10	185,363.98	810,213.08
Deprec. Maq. y Eq. Oficina	- 221,083.92	- 27,941.99	- 249,025.91
Equipo de Computo	765,676.17	290,291.10	1,055,967.27
Deprec. Eq. Computo	- 601,616.94	- 116,138.77	- 717,755.71
Equipo de Transporte	2,773,235.92	673,609.57	3,446,845.49
Deprec. Eq. Transporte	- 1,513,019.80	- 161,767.17	- 1,674,786.97
Herramientas de Trabajo	9,003.16		9,003.16
Deprec. Herramientas de Trabajo	- 8,239.80		- 8,239.80
Equipo de Almacen	888,303.76		888,303.76
Deprec. Eq. De Almacen	- 151,098.13		- 151,098.13
Equipo de Seguridad	78,930.00		78,930.00
Deprec. Eq. De Seguridad	- 27,891.26		- 27,891.26
Cortinas Metalicas	247,857.41		247,857.41
Deprec. Cortinas Metalicas	- 63,616.84		- 63,616.84
Edificios		451,019.37	451,019.37
Depreciación Edificios		- 27,034.88	- 27,034.88
Gastos de Instalacion	366,692.59	171,079.94	537,772.53
Amortización Gtos Instalac	- 128,996.01	- 72,281.46	- 201,277.47
Depositos en Garantia	997.56		997.56
Seguros y Fianzas	13,544.90		13,544.90
SUMAS	40,388,502.75	36,649,247.09	77,037,749.83
PASIVO			
Proveedores	8,655,691.73	12,153,095.44	20,808,787.17
Acreedores Diversos	7,628,563.35	1,132,156.61	8,760,719.96
Impuestos por Pagar	660,222.63	447,353.56	1,107,576.19
Creditos Bancarios		3,056,775.79	3,056,775.79
Otros Pasivos	977,265.99	538,631.90	1,515,897.89
SUMAS	17,921,743.70	17,328,013.30	35,249,757.00



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

CAPITAL CONTABLE

Capital Social Exhibido	13,000,000.00	16,000,000.00	29,000,000.00
Resultado de Ejercicios Anteriores	10,222,165.57	2,836,156.79	13,058,322.36
Reserva Legal	70,145.92	309,253.85	379,399.77
Resultado del Ejercicio	(825,552.44)	175,823.15	(649,729.30)
SUMAS	22,466,759.05	19,321,233.79	41,787,992.83
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	40,388,502.75	36,649,247.09	77,037,749.83



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.8. LA FUSION COMO ENAJENACION DE BIENES

Una vez cumplidos todos los requisitos que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles para la correcta y legal constitución de la nueva sociedad (Maquinaria y Refacciones del Sur SA de CV), y de haber realizado los cierres contables de las sociedades fusionadas y la apertura de la nueva sociedad, deberemos de sujetarnos a los lineamientos fiscales toda vez que de no cumplirse cabalmente podríamos tener consecuencias severas ya que uno de los principales motivos de las reformas en los casos de fusion y escisión de sociedades es precisamente el de evitar la venta de las empresas a costas de estas dos figuras jurídicas.

Por tal motivo la Autoridad a establecido en el Artículo **14-B del Código Fiscal de la Federación** una serie de requisitos que deberán cumplirse para que se considere constituida una fusion o una escisión para efectos fiscales, en caso contrario se estara hablando de una enajenación de bienes, es por esto que deberemos de tener mucho cuidado de cumplir en nuestro ejemplo cada uno de ellos:

Primeramente el Art.14 CFF nos da la definición de Enajenación de Bienes.

ART. 14 Fraccion IX. Se entiende por enajenación de bienens:

La que se realice mediante fusion o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el articulo 14-B de esteCodigo.

De entrada la Fusion de una sociedad se considera una enajenación de bienes, pero como nos menciona la misma ley no se considerara enajenación si se cumplen con los requisitos del articulo 14-B del mismoCodigo.

ART. 14-B CFF. Para los efectos de lo dispuesto en el articulo 14 fraccion IX, de esteCodigo, se considerara que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En el caso de fusion, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Se presente el aviso de fusion a que se refiere el Reglamento de esteCodigo

ART. 5-A RCFF. AVISOS DE FUSION DE SOCIEDADES

Para los efectos de las fracciones I del Artículo 14-A delCodigo, se deberán presentar los siguientes avisos:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

AVISO DE FUSION

1. De fusion de sociedades, el cual sera presentado por la sociedad que surja o subsista. Este aviso debera presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se llevo a cabo dicho acto y debera contener la denominación o razon social de las sociedades que se fusionan y la fecha en que se realizo la fusion.

Este Articulo aun hace referencia del Articulo 14-A ya que antes de la reforma del 2004, es decir en 2003, era el que nos mencionaba las reglas a seguir para que no se considerara como enajenación la Fusion. Sin embargo apartir del 2004 este articulo se reformo creando el Articulo 14-B que es en este sentido el correcto.

Este requisito, resulta excesivo para efectos de considerar si existe o no enajenación, pues a lo que debiera conllevar, exclusivamente, es que en todo caso no tenga efectos fiscales la fusión, para los plazos que en la misma se establecen y que veremos más adelante, pero de ninguna manera para la procedencia de considerar enajenación o no la mencionada fusión para efectos tributarios.

Los Documentos a presentar con el aviso de Fusión son los siguientes:

En el caso de Fusion:

- Copia certificada y fotocopia del documento notarial donde conste la fusión. (copia certificada para cotejo).
- Escrito libre que deberá contener la denominación o razón social de las sociedades que se fusionan y la fecha en que se realizó la fusión. (duplicado).
- En caso de representación legal Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o de la carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo)



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del contribuyente o representante legal.
- Tratándose de residentes en el extranjero o de extranjeros residentes en México, deberán acompañar fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.

Ademas de presentar el aviso anterior, al desaparecer las sociedades fusionadas la Ley nos obliga a realizar la cancelacion del Registro Federal de Contribuyentes de cada una de las sociedades que desaparezcan en relacion a los articulos siguientes:

AVISO DE CANCELACION POR FUSION Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

En relacion al Artículo 14 Fraccion V y 23 Fraccion I del RCFF, en los cuales nos citan lo siguiente:

Artículo 14. Asi mismo, las personas fisicas o morales presentaran, en su caso, los avisos siguientes:

Fraccion. V. Cancelacion en el Registro Federal de Contribuyentes.

Artículo 23. El aviso de cancelacion del Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere la fraccion V del Artículo 14 de este Reglamento, debera presentarse conforme a las siguientes reglas:

Fraccion I. En los casos de fusion de sociedades la que subsista o resulte de la fusion presentara el aviso por las sociedades que desaparezcan, junto con la ultima declaracion a que se refiere la fraccion VIII del articulo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

(Artículo 86 fraccion VI de la LISR, a partir de la Reforma a la LISR en 2002); la sociedad acompañara constancia de que la fusion ha quedado inscrita en el registro publico correspondiente de la entidad federativa de que se trate.

Para tal efecto los requisitos para llevar a cabo el aviso de cancelacion en los casos de fusion son los siguientes:

En el caso de Fusion:

- Formato R-2 "AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. CAMBIO DE SITUACIÓN FISCAL". (duplicado)



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

- Copia certificada y fotocopia del documento notarial debidamente protocolizado en donde conste la fusión (copia certificada para cotejo)
- Última declaración del ISR del ejercicio de la fusionada, con sello original de la institución bancaria y fotocopia o en su caso, solo indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica o el original y fotocopia del acuse de recibo, cuando la presentación por medios electrónicos sea mediante ventanilla bancaria. (original para cotejo)
- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del contribuyente o representante legal.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial o de la carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo)
- Tratándose de residentes en el extranjero o de extranjeros residentes en México, deberán acompañar fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.
- Original y fotocopia de la constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el Registro Público correspondiente a la Entidad Federativa de que se trate. (original para cotejo)

En nuestro ejemplo deberemos de presentar el aviso de fusion, es decir el escrito libre en donde se manifieste el nombre de las Sociedades Fusionadas (LA MAQUINITA, S.A DE C.V. Y TODO DE TODO S.A DE C.V.), además de manifestar la fecha de la Fusion acordada en el Acta de Asamblea Extraordinaria en nuestro ejemplo a partir del 01 de Julio de 2005, como se menciona en el artículo lo presentaremos a mas tardar el 01 de Agosto de 2005, acompañándolo con los demás documentos.

Al desaparecer las sociedades Fusionadas la sociedad que surja (MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR S.A DE C.V.) debera de presentar además el aviso de cancelacion del Registro Federal de Contribuyentes de las sociedades que desaparezcan, en la Forma Fiscal R-2, acompañado con los documentos ya mencionados, de esta forma el llenado del formato quedaría como se muestra en el Anexo I de este tema.

Es importante destacar que a partir del 30 de junio de 2004, se emitió la regla número 2.3.27, de la Resolución Miscelánea (RM), misma que precisa que para el caso del aviso por fusión a que se refiere el artículo 5-A, fracción I



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

del RCFF, en relación al artículo 14-B, fracción I del CFF, hará las veces del mismo la presentación que la sociedad fusionante haga de los avisos de cancelación en el registro federal de contribuyentes (RFC) de las sociedades fusionadas, mediante la forma oficial R-2, así como la solicitud de inscripción al RFC, en caso de que surja una nueva sociedad, con motivo de la fusión.

Esta regla de la RM, viene a aminorar en algo el criterio tajante antes comentado, toda vez que los avisos al RFC, tanto de cancelación, como de inscripción, se requieren necesariamente para cancelar o activar sociedades, fiscalmente hablando.

Ademas de dar aviso a las autoridades de la Fusion deberemos de comprobarle al fedatarios publicos que otorgué la escritura publica (en la que consta la acta constitutiva de la Fusion) dentro del mes siguiente a la firma de la misma, que hemos presentado el aviso de solicitud de Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o de cancelacion, segun sea el caso debiendo asentar la fecha de su presentacion, en caso contrario el fedatario informara de dicha omision a la Secretaria de Hacienda y Credito Publico dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura, tal y como se menciona en el **Articulo 27 Septimo Parrafo del Codigo Fiscal de la Federación.**

Siguiendo con el analisis de los requisitos que nos marca el Articulo 14-B del CFF para evitar la Fusion como enajenación esta el siguiente inciso.

b) Que con posterioridad a la fusion, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban esta y las sociedades fusionadas antes de la fusion, durante un periodo minimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusion. Este requisito no sera exigible cuando se reúnan los siguientes supuestos:

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

2. Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusion, la fusionada haya percibido mas del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta ultima haya percibido mas del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No sera exigible el requisito a que se refiere este inciso, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusion.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

El fin de la Autoridad al imponer este requisito es evitar que empresas destinadas o no a la quiebra, vendan sus empresas a otra u otras empresas, sin pagar impuestos por la enajenación, es por eso que no suena drástico el requisito toda vez que si la fusión se realiza con fines administrativos, financieros y estratégicos en cuestión de mayores ventas, no debería de existir problema en continuar con la actividad que venían realizando las fusionandas todavez que el fin de la fusión debería de ser unificar fuerzas para competir en un mercado cada vez mas globalizado, en caso contrario se estaria en un caso indudable de enajenación.

Independientemente de lo comentado anteriormente se puede observar que hay una imprecisión en cuanto al concepto de actividad o actividades que maneja la disposición, pues ni siquiera hace referencia a una actividad preponderante, o el concepto que de ella se tenga por lo que se pudiera caer en el exceso de considerar todo lo que esté contemplado dentro del objeto social de la persona moral.

En orden de requisitos continuamos con el siguiente inciso el cual nos menciona.

c) Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los terminos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que termino por fusión.

Este Artículo esta relacionado con el Artículo 11 del CFF, el cual nos hace referencia de los ejercicios fiscales en caso de Fusión y Escisión.

ART. 11 CFF.- EJERCICIOS DE LIQUIDACION, FUSION O ESCISION

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, **sea fusionada** o se escinda, siempre que la sociedad escidente desaparezca, **el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que** entre en liquidación, **sea fusionada** o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

Como las sociedades fusionadas desaparecieron como consecuencia de la fusión, la nueva sociedad fusionante debiera de cumplir de acuerdo a lo establecido anteriormente con la obligación de presentar a nombre de cada una de las sociedades las declaraciones del ejercicio, así como las informativas correspondientes al ejercicio terminado anticipadamente.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Al respecto, se reitera que estas obligaciones, aunque esenciales, no puede su incumplimiento traer como consecuencia que haya enajenación; en todo caso la sanción debe ser una multa como lo prevé el propio CFF, para tales casos.

Ademas de los tres Incisos mencionados anteriormente existen otras obligaciones dentro del mismo Art. 14-B los cuales forman parte de los requisitos indispensables para evitar la enajenación de bienes los cuales menciono de igual forma a continuacion.

ART. 14-B Segundo Parrafo CFF.- Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

En este sentido deberemos de tener mucho cuidado en cumplir con este requisito ya que si dentro de los cinco años posteriores a la realización de la Fusion (en nuestro ejemplo a partir del 01 de Julio del 2005) realizamos una nueva Fusion y no solicitamos autorización a las autoridades fiscales estaremos incumpliendo con este requisito, por lo tanto la autoridad a pesar del tiempo transcurrido tendra las facultades para considerar como enajenación de bienes la Escisión que realizamos con anterioridad.

Hasta 2003, sólo debía cuidarse la permanencia de la tenencia accionaría, contando a partir del aviso a que se refiere el artículo 5-A del RCFF. Aquí cabe hacer una consideración especial que a lo largo del ejercicio 2004 se ha discutido en diversas ocasiones y que es el hecho de si se está ubicado en el supuesto que se comenta, cuando por ejemplo en 2003 se llevó a cabo una fusión o una escisión y luego en el 2004 se lleva a cabo otra fusión, a simple vista pareciera que sí hay la necesidad de solicitar autorización previa; sin embargo, en mi opinión deviene en una aplicación retroactiva de la citada norma, pues la misma comienza su validez a partir de su entrada en vigencia y no puede dársele efectos hacia el pasado, ya que la fusión o la escisión realizadas antes de la entrada en vigencia de la disposición en cita ya ocurrieron, y ya sus efectos no pueden verse afectados, ni siquiera bajo la excusa del inicio del cómputo de un periodo, tal y como se establece en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

cuanto a la irretroactividad en la aplicación de las disposiciones en perjuicio de persona alguna.

Artículo 14-B Tercer Parrafo CFF.- Para los efectos de este artículo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en el mismo, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este ultimo caso se cumplan con los requisitos establecidos en la fracción XIX del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relacion a la transmisión de acciones por donacion, el **Art. 109 de la LISR** a que hace mencion nos dice:

No se pagara impuesto cuando dichas donaciones se realicen entre conyuges, los que perciban los descendientes de sus ascendientes en linea recta, asi como los que perciban los ascendientes de sus descendientes en linea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o donen por el ascendiente a otro descendiente en linea recta, en estos casos estaran exentos independientemente del monto de la donacion, mientras que en los demas donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario minimo general del area geografica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagara impuesto.

En relacion a esta excepción resulta un poco confusa en el sentido de que si la donacion de un ascendiente a un descendiente se produce después de que otro descendiente se la dono al primero, se estara en el primer supuesto descrito en este inciso y no habria ingreso para el ascendiente donador en el segundo evento.

El Artículo 5-B del RCFF vuelve a hacer mencion de esta excepcion. sin embargo ya no contempla como excepcion la donacion ni la liquidación.

ART. 5-B RCFF.- Para los efectos del primer parrafo de las Fracciones I y II del artículo 14-A (**ART-14-B**) delCodigo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria en los periodos a que se refieren dichas fracciones cuando exista transmisión de propiedad de acciones por causa de muerte o por adjudicación judicial.

Aquí cabe mencionar que para los casos de Fusion la Ley no marca como requisito la permanencia accionaria por ningun lapso de tiempo por lo que este parrafo no aplicaria en nuestro caso.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Artículo 14-B Quinto Parrafo CFF.- En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el marco de una economía globalizada las personas morales requieren efectuar una serie de reestructuraciones corporativas que tienen por objeto eficientar la organización comercial de un determinado grupo de empresas, que les permita competir adecuadamente en los mercados nacionales e internacionales. Dichas reestructuraciones solo representan la reorganización de grupos de empresas, sin que exista realmente un incremento en el patrimonio de las sociedades involucradas.

Los requisitos a que se refiere este parrafo van encaminados a garantizar que a través de una reestructuración corporativa no se este transfiriendo la propiedad o utilidades de empresas, sino que unicamente se efectue un campo de acción por motivos de negocios.

Entre los requisitos mas importantes a que se refiere el **ART. 26 LISR** estan los siguientes:

- 1.- Que se realice entre sociedades miembros de un grupo, se entienda como grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%.
- 2.- Que las acciones recibidas por el solicitante por las acciones que enajene permanezcan en su propiedad al menos dos años
- 3.- Que estas acciones representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora que recibe el mismo porcentaje sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe.
- 4.- Que se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

En caso de no cumplir con los requisitos mencionados en este articulo se entienda que se esta realizando una transeferencia de la propiedad entre las sociedades involucradas por lo que el enajenante debiera de pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, ademas de que la Fusión que se este llevando a cabo se consideraria como enajenación de bienes por incumplimiento de los mismos requisitos.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Siguiendo con los requisitos del Art. 14-B del CFF para evitar la enajenación de bienes, nos encontramos con un requisito que deberán de cumplir únicamente aquellas empresas que con motivo de la Fusión o Escisión desaparezcan las Fusionadas o las Escindentes tal y como se menciona en el siguiente:

ART. 14-B ANTEPENULTIMO PARRAFO CFF.- En los casos de Fusión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

Por primera vez se habla del derecho de la sociedad fusionante de solicitar la devolución o de compensar los saldos a favor de las sociedades fusionadas siempre y cuando estas desaparezcan, aunque para ello se deberán cumplir los requisitos que las leyes fiscales establecen, como por ejemplo la presentación de las declaraciones anuales en las que se manifiestan estos saldos a favor, la presentación de las declaraciones informativas, así como el enterar los impuestos de las sociedades que desaparezcan, entre las más importantes.

ART. 14-B PENULTIMO PARRAFO CFF.- En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad Fusionada que desaparezca, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la Fusión.

En nuestro ejemplo al desaparecer las sociedades fusionadas, la nueva sociedad Fusionante deberá de cumplir con este requisito, para lo cual deberá de considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, así como también considerar todos los acreditamientos que las mismas tuvieron desde el inicio del ejercicio (1 de enero del 2005) y hasta el día de su desaparición (30 de junio del 2005),

Los Estados de Resultado fiscal de ambas empresas muestran los siguientes ingresos, deducciones y pagos provisionales que realizaron durante el ejercicio tal y como se muestran en los Anexos I, II III y IV de este capítulo.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

CIFRAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 30 JUNIO 2005

EMPRESAS	TODO EN REFACCIONES SA DE CV	LA MAQUINITA SA DE CV
Ingresos Acumulables	168,543,016.18	38,159,743.72
(-) Deducciones Autorizadas	162,032,900.34	35,802,483.56
(=)Utilidad Fiscal	6,510,115.85	2,357,260.16
(-) Perdidas Fiscales Pend.		
(=)Resultado Fiscal	6,510,115.85	2,357,260.16
(x)Tasa de Impuesto	30%	30%
(=)Impuesto Anual	1,953,034.75	707,178.05
(-)Pagos Provisionales	726,983.09	625,222.63
(=)Neto a Cargo	1,226,051.66	81,955.41

Como se muestra en la tabla anterior la Sociedad “Maquinaria y Refacciones del Sur SA de CV.”, debera de presentar las declaraciones del ejercicio de las sociedades Fusionadas asi como enterar además los impuestos causados que se determinaron anteriormente.

El último párrafo dice:

ART. 14-B ULTIMO PARRAFO CFF.- Lo dispuesto en este articulo, solo se aplicara tratándose de fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.

Este parrafo a causado mucha controversia toda vez que a primera vista pareciera que no existiria enajenación cuando una empresa extranjera se fusionara con una empresa mexicana toda vez que aunque sea residente fiscal en territorio nacional al no estar constituida bajo la legislación mexicana no requeriria cumplir con los requisitos de este articulo.

Dada la importancia de este parrafo incluyo mas adelante en esta tesis un tema especial denominado **“TRANSFORMACION DE EMPRESAS EXTRANJERAS EN MEXICANAS”** en donde profundizaremos sobre lo que se considera como constituidas bajo la legislación mexicana.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.9. TRATAMIENTO DEL COSTO DE VENTA EN FUSION

¿COMO SE DEBERAN DE ACUMULAR LOS INVENTARIOS DESPUES DE UNA FUSION?

A partir de la Reforma 2005 la ley del Impuesto Sobre la Renta regula lo relativo al costo de lo vendido en una nueva Sección III, Capítulo II, Título II, denominado **“Del Costo de lo Vendido”** que comprende los Artículos 45-A a 45-I, así como en las disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo Tercero, Fracción IV Y V.

El Artículo Tercero, fracción IV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005 nos menciona que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido en dicho ejercicio, no podrán deducir las existencias de inventarios que tengan al 31 de diciembre del 2004, esto debido a que los inventarios que tengan las Personas Morales a la fecha mencionada, ya habrán sufrido la deducción vía compras en ese mismo ejercicio, y deducir el costo de ventas implicaría un doble beneficio en cuanto a deducibilidad para la Persona Moral.

En el propio artículo tercero se establece que los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere la fracción IV, conforme a lo establecido en la fracción V en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Mediante esta disposición la Persona Moral podrá deducir el costo de lo vendido de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, siempre que siga el procedimiento establecido en la fracción IV (la acumulación de los inventarios que va desde 4 y hasta 12 ejercicios, dependiendo la rotación de los inventarios).

En nuestro ejemplo las Sociedades Fusionadas optaron por acumular los Inventarios a que se refiere la Fracción IV.

No se menciona detalladamente el procedimiento para realizar el cálculo por no ser el tema principal de esta tesis, pero a continuación se muestra la determinación del Inventario a Acumular por parte de las dos Sociedad Fusionadas antes de la Fusión.

TODO EN REFACCIONES SA DE CV

	2002	2003	2004
Inventario Inicial	9,580,624.30	12,125,639.10	15,742,983.58
Inventario Final	12,125,639.10	15,742,983.58	18,206,591.33
Entre Dos	10,853,131.70	13,934,311.34	16,974,787.45
Compras	87,829,759.43	151,475,803.35	258,679,998.15
Inventario Promedi	8.0925	10.8707	15.2390



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Suma de los tres Inventarios Promedio Anual	34.20
Entre el numero de ejercicios	/ 3
Igual a Promedio de Rotacion	11.40

Al llevar el Promedio de Rotacion a la Tabla nos da como resultado una acumulación del inventario en cinco ejercicios con un porcentaje anual del 20% quedando la acumulación del Inventario como sigue:

Ejercicio	Porcentaje de Acumulación	Inventario al 31/Diciembre/2004	Acumulación Anual	Acumulación Mensual
2005	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2006	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2007	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2008	20%	18,206,591.33	3,641,318.26	303,443.19
2009	20%	18,206,591.33	3,641,318.26	303,443.19
TOTALES	100%		18,206,591.33	

En nuestro ejemplo la Sociedad **TODO EN REFACCIONES SA DE CV** hasta el mes de Junio mes anterior a la fecha de Fusión llevaba una acumulación de \$ 1,820,659.13 como se puede ver en el siguiente cuadro.

Inventario Acumulado a Junio (antes de la Fusión)

MES	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INV. ACUM.	303,443.19	606,886.38	910,329.57	1,213,772.76	1,517,215.95	1,820,659.14

Mientras tanto la Sociedad **LA MAQUINITA SA DE CV** determino la acumulación del inventario como sigue:

LA MAQUINITA SA DE CV

	2002	2003	2004
Inventario Inicial	15,267,990.65	18,936,032.10	21,515,382.00
Inventario Final	18,936,032.10	21,515,382.00	21,995,561.72
Entre Dos	17,102,011.38	20,225,707.05	21,755,471.86
Compras	49,678,932.90	52,814,520.72	57,165,362.53
Inventario Promedio	2.9049	2.6113	2.6276



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Suma de los tres Inventarios Promedio Anual	8.14
Entre el numero de ejercicios	/ 3
Igual a Promedio de Rotacion	2.71

Al llevar el Promedio de Rotacion a la Tabla nos da como resultado una acumulación del inventario en diez ejercicios con un porcentaje del Inventario a Acumular como sigue:

Ejercicio	Porcentaje de Acumulación	Inventario al 31/Diciembre/2004	Acumulación Anual	Acumulación Mensual
2005	14%	21,524,239.93	3,013,393.59	251,116.13
2006	13%	21,524,239.93	2,798,151.19	233,179.27
2007	12%	21,524,239.93	2,582,908.79	215,242.40
2008	11%	21,524,239.93	2,367,666.39	197,305.53
2009	10%	21,524,239.93	2,152,423.99	179,368.67
2010	10%	21,524,239.93	2,152,423.99	179,368.67
2011	9%	21,524,239.93	1,937,181.59	161,431.80
2012	8%	21,524,239.93	1,721,939.19	143,494.93
2013	7%	21,524,239.93	1,506,696.81	125,558.07
2014	6%	21,524,239.93	1,291,454.40	107,621.20
TOTALES	100%		21,524,239.93	

Cabe señalar que como la ley lo establece el Inventario Final al 31 de Diciembre del 2004 podra ser disminuido por las perdidas fiscales pendientes de amortizar a Diciembre del mismo ejercicio, en nuestro ejemplo dicha sociedad habia generado una perdida fiscal en 2004 de \$ 471,321.79 por lo que lo restamos a nuestro inventario Final quedando de la siguiente manera:

Inventario Final a Diciembre 2004	21,995,561.72
(-) Perdidas Fiscales Pendientes de Amortizar	<u>471,321.79</u>
(=) Inventario a Acumular Neto	21,524,239.93

Asi pues **LA MAQUINITA SA DE CV** hasta el mes de Junio mes anterior a la fecha de Fusión llevaba una acumulación de \$ 1,506,696.80 como se puede ver en el siguiente cuadro.

Inventario Acumulado a Junio (antes de la Fusión)

MES	ENER O	FEBRE RO	MARZ O	ABRIL	MAYO	JUNIO
INV. ACUM.	251,116. 13	502,232. 27	753,348. 40	1,004,464. 53	1,255,580. 67	1,506,696. 80

Una vez conocidos los terminos y las condiciones en que las sociedades fusionadas Acumularian el Inventario analizaremos el tratamiento que se debera de aplicar una vez realizada la Fusion, para lo que estaremos a lo establecido por el siguiente articulo.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ART. Tercero Fracción V Séptimo Párrafo de Disposiciones Transitorias de la LISR.- En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuara acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos terminos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venian acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga perdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberan acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

De aquí la nueva sociedad **MAQUINARIA Y REFACCIONE DEL SUR SA DE CV** debera de acumular en los mismos terminos y plazos los inventarios que las sociedades fusionadas tenian pendientes de acumular en el momento de la fusión por lo que a pesar de la fusión no se pierde la obligación.

La nueva Sociedad deberá de acumular a partir de Julio 2005 los inventarios pendientes de Acumular del ejercicio y de los ejercicios posteriores hasta agotarlo.

INVENTARIO PENDIENTE DE ACUMULAR EN 2005

MES	LA MAQUINITA	TODO EN REFACCIONES	TOTAL ACUMULAR A
JULIO	251,116.13	303,443.19	554,559.32
AGOSTO	502,232.27	606,886.38	1,109,118.65
SEPTIEMBRE	753,348.40	910,329.57	1,663,677.97
OCTUBRE	1,004,464.53	1,213,772.76	2,218,237.29
NOVIEMBRE	1,255,580.67	1,517,215.95	2,772,796.62
DICIEMBRE	1,506,696.80	1,820,659.14	3,327,355.94

Analizando la segunda parte del párrafo en mención encontramos que la Autoridad Fiscal busca con esta disposición evitar que las empresas utilicen la fusión como estrategia para evitar la acumulación de los inventarios al fusionarse con empresas cuyas perdidas fiscales absorban tanto los inventarios propios como los inventarios de las empresas que se fusionan, de aquí que el castigo consiste en que antes de realizarse la fusión acumulen los inventarios pendientes de acumular en el ejercicio en que se realice la fusión.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.10. TRANSMISIÓN DE LA CUCA EN FUSION

ART. 89 Catorceavo Párrafo LISR.- Cuando ocurra una Fusión, de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dicho acto, según corresponda. En el caso de fusión de sociedades, no se tomara en consideración el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, represente respecto del total de sus acciones.

En el caso de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el monto que resulte de sumar al saldo de la cuenta de capital de aportación que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión, el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distinto de la sociedad fusionante.

Cuando la sociedad que subsista de la fusión sea la sociedad cuyas acciones fueron poseídas por una sociedad fusionada, el monto de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el que tenía la sociedad fusionada antes de la fusión, adicionado con el monto que resulte de multiplicar el saldo de la cuenta de capital de aportación que tenía la sociedad fusionante antes de la fusión, por la participación accionaria que tenían en dicha sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.

Lo que busca la autoridad con esta disposición es evitar que se duplique la CUCA en aquellos casos en donde las acciones de las sociedades que se fusionan sean propiedad de la sociedad que subsista, por lo que se vio en la necesidad de establecer que no se tomara en consideración el saldo de la CUCA de la sociedad fusionante en la proporción en que las acciones emitidas por dichas sociedades, sean propiedad de las que desaparezcan al momento de la fusión. Si bien en el fondo pareciera correcto, considero que resulta ociosa la disposición, en virtud de que en estos casos la fusionante tiene una reducción de capital por las acciones que se extinguen, y en consecuencia reduce su CUCA.

Ahora bien en nuestro ejemplo como ninguna de las sociedades fusionadas es propietaria de acciones de la otra sociedad que se fusiona, no nos encontramos en el supuesto de duplicar el saldo de la CUCA una vez que se hayan transmitido los saldos de la cuenta de capital de aportación de ambas sociedades fusionadas a la nueva sociedad fusionante.

La cuenta de capital de aportación de cada una de las sociedades esta integrada como se muestra en el **Anexo I** de este tema:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Así pues deberemos de transmitir dichos saldos sin disminuir cantidad alguna quedando la nueva **CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION** para la nueva sociedad fusionante como sigue:

SOCIEDADES		CUCA ACTULIZADA AL 31 DE DICIEMBRE 2004
TODOS DE TODO S.A DE C.V.		\$ 18,956,453.66
+		
LA MAQUINITA S.A DE C.V.		15,602,057.11
=		
CUCA PARA LA NUEVA SOCIEDAD MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR S.A DE C.V.		\$ 34,558,510.77



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.11. TRANSMISIÓN DE LA CUFIN EN LA FUSION

Ademas de realizar la repartición de la CUCA tambien deberemos de realizar lo mismo con la Cuenta de Utilidades Fiscales Neta, tal y como se nos menciona en el articulo 88 de la LISR.

ART. 88 Ultimo Parrafo LISR.- El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta debera transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusion y escision.

Lo que hasta el año 2001 era opcional para los contribuyentes, con la entrada en vigor de la Ley actual, es obligatorio transmitir el saldo de la CUFIN.

La ley del ISR unicamente plantea un tratamiento fiscal especial para los casos en que se Escinde una empresa por lo que en los casos de fusion unicamente se deberan de transmitir los saldos actualizados de la cufin de cada una de las sociedades fusionadas a la nueva sociedad fusionante, asi pues las dos sociedades fusionadas tienen los siguientes montos en sus respectivas CUFIN como se muestra en el **Anexo I** de este Tema.

Una vez que conocemos la CUFIN de cada una de las sociedades fusionadas comenzaremos a realizar la transmisión a la nueva sociedad Fusionante como se muestra a continuación:

SOCIEDADES		CUFIN ACTULIZADA AL 31 DE DICIEMBRE 2004
TODO DE TODO S.A DE C.V.		\$ 291,985.51
+		
LA MAQUINITA S.A DE C.V.		696,418.40
=		
CUFIN PARA LA NUEVA SOCIEDAD MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR S.A DE C.V.		\$ 988,403.91



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.12. TRANSMISION DE LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR

ART. 61 Penultimo Parrafo LISR.- El derecho a disminuir las perdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podra ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusion.

ART. 62 LISR.- No se disminuira la perdida fiscal o la parte de ella, que provenga de fusion o de liquidacion de sociedades, en las que el contribuyente sea sócio o accionista.

De entrada estos dos articulos nos mencionan tajantemente que cada sociedad fusionada perdera su derecho a aplicar las perdidas pendientes de amortizar en el momento en que se realice una fusion., La autoridad hacendaria lo que busca con estos articulos es frenar las estrategias fiscales mañosas de muchos contribuyentes que utilizan esta figura de la fusion con el afan u objeto de evadir impuestos por ejemplo:

Una empresa cuyas utilidades fiscales son considerables pudiera optar por una estrategia fiscal consistente en fusionarse con otra u otras empresas cuyos negocios les vienen arrojando grandes perdidas fiscales y de esta manera en lugar de que esas perdidas fiscales se pierdan en el momento en que se liquiden se opte por aprovecharlas mediante una fusion y asi disminuir o eliminar el pago de sus impuestos.

Aun asi el legislador tomo en cuenta que no todas las fusiones se realizan con fines de evasion fiscal, sino que tambien existen fusiones en las que se busca evitar la quiebra de muchas empresas por lo que los legisladores optaron por permitir la amortizacion de las perdidas fiscales pero en forma condicionada tal y como se muestra en los dos siguientes articulos:

ART. 63 LISR.- En los casos de fusion, la sociedad fusionante solo podra disminuir su perdida fiscal pendiente al momento de la fusion, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotacion de los mismos giros en los que se produjo la perdida.

La sociedad fusionante que se encuentre en este caso debera llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus perdidas fiscales en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, asi como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, estos deberan aplicarse en la parte



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.

En nuestro ejemplo la empresa **LA MAQUINITA S.A DE C.V.** obtuvo como resultado en el ejercicio 2004 una pérdida de \$ 471,321.80 la cual actualizada a Junio del 2005 quedó en \$ 490,389.20 tal y como se muestra a continuación:

PERDIDA FISCAL	INPC ACTUAL	INPC HISTORICO	FACTOR DE ACT.	PERDIDA ACTUALIZADA	FECHA DE ACT.
471,321.80	112.550	109.022	1.0323	486,545.49	Dic-04
486,545.49	113.447	112.550	1.0079	490,389.20	Jun-05

Como se explica en los dos artículos anteriores la autoridad hacendaria unicamente permite la amortización de las pérdidas fiscales de la empresa Fusionante siempre y cuando conserve el mismo giro antes de la fusion mientras que las fusionadas perderan el derecho a amortizarlas.

Es importante mencionar que la ley unicamente otorga este beneficio para aquellas empresas que se fusionan mediante el sistema de Absorción mientras que no se podra realizar si se realiza bajo el sistema por Integración, por lo que es criticable que el legislador no considere que existe la posibilidad de que existan situaciones de excepcion que pueden darse entre empresas, ya sea que formen parte del mismo grupo o que tengan actividades afines.

Por otra parte, resulta criticable que una disposición sustantiva tan transcendente como la limitación en función de "giro" no ofrezca una definición de tal termino, o no sea mas especifica en cuanto como identificarlo, cuantificarlo o limitarlo, ya que el termino giro podria entenderse referido al sector economico en que se desarrolla una actividad, es decir, a los giros: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderos, pesqueros y silvícolas y no a la actividad especifica del sector que se realiza.

En nuestro ejemplo la Fusion se realizo mediante el sistema de Integración es decir se fusionan la empresa **LA MAQUINITA SA DE CV** y **TODO DE TODO SA DE CV** desapareciendo ambas para crear a una nueva sociedad denominada **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV**, por lo que al ser la fusionante una empresa nueva no podra amortizar la pérdida fiscal de la empresa fusionada **LA MAQUINITA SA DE CV.**, ya que la ley no contempla tratamiento para este tipo de Fusion.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.13. FECHA DE ADQUISICION EN TRASPASOS DE ACTIVOS FIJOS

Con motivo de la Fusion es indiscutible que existiran entre las transferencias activos fijos y diferidos, de aqui que es importante conocer las cantidades que por motivo de la Fusion podemos depreciar y amortizar y por supuesto deducir, asi como la fecha que considerara la Fusionante como fecha de adquisicion de los mismos, por lo tanto la Ley nos menciona que:

ART. 37 Tercer Parrafo LISR.- Cuando los bienes se adquieran con motivo de Fusion de sociedades, se considerara como fecha de adquisicion la que le correspondio a la o las Sociedades Fusionadas.

Ademas de considerar lo anterior tambien es importante mencionar que la Sociedad Fusionante no debera de depreciar los bienes por montos mayores a los que tenian pendientes de depreciar cuando se encontraban en poder de las Fusionadas, tal y como se menciona en el siguiente articulo.

ART. 42 Fraccion IV LISR.- En los casos de bienes adquiridos por Fusion de sociedades, los valores sujetos a deduccion no deberan ser superiores a los valores pendientes de deducir en las Sociedades Fusionadas.

Se presupone que al haber cumplido los requisitos del articulo 14-B no existe enajenacion de bienes para efectos fiscales por lo que la sociedad Fusionante debera de considerar como fecha del Activo la misma fecha en que fueron adquiridos por las Fusionadas, asi como tampoco debera depreciarlos por montos mayores a los pendientes de depreciar antes de la Fusion.

Asi pues en nuestro ejemplo la Sociedad Fusionante debera de realizar un papel de trabajo en el que incluya los activos fijos y diferidos de cada una de las sociedades fusionadas, respetando las fechas de adquisicion en las sociedades Fusionadas asi como los montos pendientes de redimir.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.14. COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE APLICARA LA SOCIEDAD FUSIONANTE

Una vez realizada todas las transferencias a la Sociedad Fusionante, puede comenzar a realizar actividades pero para eso necesita conocer el coeficiente que utilizara para realizar sus pagos por lo tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos menciona.

ART. 14 Cuarto Parrafo LISR.- Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de una fusion de sociedades en la que surja una nueva sociedad, efectuaran, en dicho ejercicio, pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la fusion. Para los efectos de lo anterior, el coeficiente de utilidad a que se refiere el primer parrafo de la fraccion I de este articulo, se calculara considerando de manera conjunta las utilidades o las perdidas fiscales, los ingresos y, en su caso, el importe de la deduccion a que se refiere el articulo 220 de esta Ley, de las sociedades que se fusionan. En el caso de que las sociedades que se fusionan se encuentren en el primer ejercicio de operaci3n, el coeficiente se calculara utilizando los conceptos sealados correspondientes a dicho ejercicio. Cuando no resulte coeficiente en los terminos de este parrafo, se aplicara lo dispuesto en el ultimo parrafo de la fraccion I de este articulo, considerando lo sealado en este parrafo.

Con datos de nuestro ejemplo a continuaci3n se muestra el calculo que realizo la sociedad Fusionante para determinar el coeficiente de utilidad aplicable a los meses posteriores a la Fusion.

DETERMINACI3N DEL RESULTADO FISCAL

FUSIONADAS	TODO DE TODO	LA MAQUINITA	TOTAL
Resultado Fiscal 2005	6,510,115.85	2,357,260.14	8,867,375.99
Mas			
Deduccion Art. 220	0.00	0.00	0.00
Igual			
Resultado Fiscal Neto	6,510,115.85	2,357,260.14	8,867,375.99



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS NOMINALES

FUSIONADAS	TODO DE TODO	LA MAQUINITA	TOTAL
Ingresos Acumulables	168,543,016.18	38,159,743.71	206,702,759.89
Menos			
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	0.00	110,094.70	110,094.70
Igual			
Ingresos Nominales	168,543,016.18	38,049,649.01	206,592,665.19

DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD PARA LA SOCIEDAD FUSIONANTE

UTILIDAD NETA FUSIONADAS	8,867,375.99
	=
INGRESOS NOMINALES	206,592,665.19

COEFICIENTE DE UTILIDAD = 0.0429

De esta manera el coeficiente de utilidad que aplicara la nueva sociedad Fusionante **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV** sera de 0.0429.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.15. TRANSMISION DEL IMPAC EN LA FUSION

PROCEDIMIENTO PARA LOS CASOS DE FUSION DE SOCIEDADES

Primeramente deberemos de observar si una empresa una vez fusionada tiene la obligación de pagar el impac para lo que deberemos de estudiar el siguiente Artículo:

ART. 6 Penultimo Párrafo LIMPAC. No se pagara el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este ultimo dure mas de dos años. Lo dispuesto en este párrafo **no es aplicable a los ejercicios posteriores a FUSION**, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del Capitulo IV del Titulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

Como pudimos observar en el Articulo 6 Penultimo Parrafo, de la LIMPAC, el hecho de que se realice una fusion no es motivo para que la nueva sociedad Fusionante no realice pagos de IMPAC a partir de los ejercicicos posteriores a la Fusion, asi como tambien estara obligada a enterar los impuestos correspondientes a las fusionadas en el ejercicio en que se realice la fusion.

Como vimos en el Tema 4.8 “**La Fusion como enajenación de bienes**” la Ley prevé una serie de requisitos indispensables para que una fusión no sea considerada como una enajenación de bienes entre ellos el referente a:

No se considerara que exista enajenación de bienes cuando se cumplan los siguientes requisitos:

ART. 14-B Antepenúltimo Párrafo.- En los casos de **fusión** o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, **la que surja con motivo de la fusión** o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este articulo, **enterar los impuestos correspondientes** o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ART. 14-B Penúltimo Párrafo.- En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escidente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; **el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición.** En este caso, se considerara como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión o a la escisión.

Ahora bien si recordamos la Fusión de nuestro ejemplo se realizó mediante la forma de “Fusión por Integración” en la cual las dos sociedades fusionadas desaparecen creando a su vez una nueva sociedad Fusionante, por lo que lo dispuesto en los artículos en mención son aplicables a nuestro ejemplo.

En primer lugar la nueva sociedad Fusionante **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV** no realizará pagos provisionales de IMPAC dentro de los meses de Julio a Diciembre puesto que las Sociedades Fusionadas al terminar su ejercicio fiscal en el mes de la fusión (30/06/2005) realizarán el pago anual del IMPAC en base al valor de los activos y deudas que tuvieron desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición es decir a partir del 01 de Enero de 2005 hasta el 30 de Junio de 2005, declaración que tendrá que presentar la Sociedad Fusionante ya que las sociedades Fusionadas desaparecerán una vez realizada la Fusión, por lo que comenzaremos calculando el Valor del Activo de cada una de las Sociedades Fusionadas como se muestra a continuación:

En los **Anexos I y II** de este Tema se muestran las determinaciones de los activos Financieros y de las deudas de cada sociedad Fusionada mientras que en el **Anexo III** se encuentra el resumen del valor del activo del ejercicio así como la aplicación del Isr del ejercicio contra el IMPAC por lo que no existe cantidad a pagar por parte de ninguna sociedad Fusionada.

De esta manera la nueva sociedad Fusionante cumple con la obligación de presentar la declaración del ejercicio de las sociedades fusionadas y ahora la nueva sociedad Fusionante tendrá que determinar su propio IMPAC a pagar durante el ejercicio 2006 basándose claro está en el valor del activo y de las deudas transferidas por ambas sociedades fusionadas en conjunto con las que obtenga en el transcurso de julio a diciembre 2005, aplicando las reglas establecidas en la Ley en mención.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

3.16. OBLIGACIÓN DE DICTAMINARSE POR FUSIÓN

Además de cumplir con todas las disposiciones fiscales, contables, administrativas y legales la autoridad hacendaría legislo para obligar al contribuyente a dictaminar sus estados financieros con el fin de que un C.P Autorizado verifique que todos y cada uno de los requisitos obligatorios para llevar a cabo una Fusión se hayan realizado apegados a la Ley por lo que se menciona la obligación en el siguiente articulo:

ART. 32-A LIA.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, estan obligadas a dictaminar, en los terminos del articulo 52 delCodigo Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador publico autorizado.

ART. 32-A FRACCION III LIA.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusion, se debera dictaminar ademas por el ejercicio siguiente.

De esta manera las sociedades Fusionadas TODO DE TODO SA DE CV y LA MAQUINITA SA DE CV asi como la nueva sociedad Fusionante MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV se deberan de dictaminar en el ejercicio en que se realizo la fusion es decir por el ejercicio 2005, ademas de que la sociedad Fusionante MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV debera de dictaminarse ademas por el ejercicio 2006.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 4.

ESCISION DE SOCIEDADES

4.1. ¿EN QUE CONSISTE LA ESCISION DE SOCIEDADES?

Así como es posible fusionar varias sociedades en una sola, también es factible escindir, es decir, dividir, segregar, separar una parte o la totalidad de una sociedad formando otra u otras, con los mismos socios o accionistas.

Al igual que la fusión, la escisión esta reglamentada por la **Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 228 Bis. Primer párrafo** y que la define así:

Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital en dos o mas partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital, a otra u otras sociedades de nueva creación.

Mientras que el **Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-A** se refiere a esta como:

Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivo y capital de una sociedad residente en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas.

De los anteriores conceptos se aprecia que las empresas que intervienen en la escisión son la escidente, que ya existía y es la que va a distribuir su patrimonio, y la escindida, que lo recibe por haber sido creada expresamente para ello. La escidente siempre será una sola sociedad, mientras que puede haber una o mas escindidas.

FORMAS DE ESCISION

ART. 15-A CFF

A) ESCISION PARCIAL

Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

B) ESCISION TOTAL

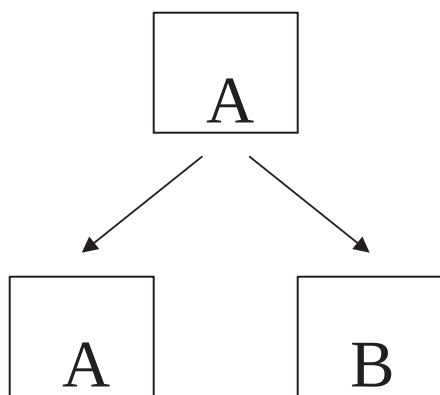
Cuando la sociedad escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital, a dos o mas sociedades escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso, la sociedad escindida que se designe deberá conservar la documentación.

En la escisión parcial subsiste la escidente (haciéndose más pequeña) y se crean una o mas escindidas; mientras que en la total se extingue la escidente y aparecen cuando menos dos escindidas.

Existen diversas causas que pueden justificar la escisión, ya sea por una parte de los bienes o por la totalidad de los recursos y operaciones.

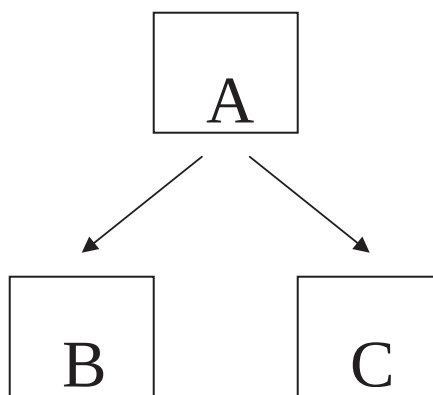
Dependerá de si la escidente subsiste o desaparece, para considerar estos casos como escisión parcial o total, respectivamente. En el siguiente se ilustra lo anterior.

PARCIAL



Subsiste la escidente y crea a una o más escindidas.

TOTAL



Desaparece la escidente, creándose dos o más escindidas.

Las ventajas y los posibles inconvenientes de la escisión deben considerarse desde el punto de vista financiero, mercantil, fiscal, laboral y finalmente contable.

Para que la disminución de capital social surta efectos legales, será necesario celebrar una asamblea extraordinaria de socios o accionistas y publicar el balance general, a fin de que los acreedores de la sociedad puedan oponerse a la escisión en los términos de la Ley, si consideran que esta lesiona sus intereses (**Art. 228 Bis. De la Fracción I a la X de la Ley General de Sociedades Mercantiles**).



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.2. FUNDAMENTO LEGAL PARA LLEVAR A CABO LA ESCISIÓN.

La Ley General de Sociedades Mercantiles es la Ley encargada de establecer las reglas para la correcta constitución de las Sociedades Mercantiles, así como también regular las modificaciones y cambios en su personalidad jurídica, por lo tanto en su Capítulo IX Artículo 228 Bis de la Fracción I a la X establece las reglas para llevar a cabo la Escisión de Sociedades y constituir las legalmente.

REFERENTE A LA ESCISION DE SOCIEDADES

ART. 228 Bis LGSM. Se da la Escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

La escisión se registra por lo siguiente:

I.- Solo podrá acordarse por resolución de la asamblea de accionistas o socios u órgano equivalente, por la mayoría exigida para la modificación del contrato social;

II.- Las acciones o partes sociales de la sociedad que se escinda deberán estar totalmente pagadas;

III.- Cada uno de los socios de la sociedad escidente tendrá inicialmente una proporción del capital social de las escindidas, igual a la de que sea titular en la escidente;

IV.- La resolución que apruebe la escisión deberá contener:

a) La descripción de la forma, plazos y mecanismos en que los diversos conceptos de activo, pasivo y capital social serán transferidos;

b) La descripción de las partes del activo, del pasivo y del capital social que correspondan a cada sociedad escindida, y en su caso a la escidente, con detalle suficiente para permitir la identificación de estas;

c) Los estados financieros de la sociedad escidente, que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminados por auditor externo. Corresponderá a los administradores de la escidente, informar a la asamblea sobre las operaciones que se realicen hasta que la escisión surta efectos legales;

d) La determinación de las obligaciones que por virtud de la escisión asuma cada sociedad escindida. Si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

en virtud de la escisión, responderan solidariamente ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, la o las demas sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contado a partir de la ultima de las publicaciones a que se refiere la fraccion V, hasta por el importe del activo neto que les haya sido atribuido en la escision a cada una de ellas; si la escidente no hubiere dejado de existir, esta respondera por la totalidad de la obligacion, y

e) Los proyectos de estatutos de las sociedades escindidas.

V.- La resolucion de escision debera protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Publico de Comercio. Asimismo, debera publicarse en la gaceta oficial y en uno de los periodicos de mayor circulacion del domicilio de la escidente, un extracto de dicha resolucion que contenga, por lo menos, la sintesis de la informacion a que se refieren los incisos a) y d) de la fraccion IV de este articulo, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposicion de socios y acreedores en el domicilio social de la sociedad durante un plazo de cuarenta y cinco dias naturales contado a partir de que se hubieren efectuado la inscripcion y ambas publicaciones;

VI.- Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o acreedor que tenga interes juridico, podra oponerse judicialmente a la escision, la que se suspendera hasta que cause ejecutoria la sentencia que declara que la oposicion es infundada, se dicte resolucion que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposicion o se llegue a convenio, siempre y cuando quien se oponga diere fianza bastante para responder de los daños y perjuicios que pudieren causarse a la sociedad con la suspension;

VII.- Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo a que se refiere la fraccion V, sin que se haya presentado oposicion, la escision surtira plenos efectos; para la constitucion de las nuevas sociedades, bastara la protocolizacion de sus estatutos y su inscripcion en el Registro Publico de Comercio;

VIII.- Los accionistas o socios que voten en contra de la resolucion de escision gozaran del derecho a separarse de la sociedad, aplicandose en lo conducente lo previsto en el articulo 206 de esta ley;

IX.- Cuando la escision traiga aparejada la extincion de la escidente, una vez que surta efectos la escision se debera solicitar del Registro Publico de Comercio la cancelacion de la inscripcion del contrato social, y

X.- No se aplicara a las sociedades escindidas lo previsto en el articulo 141 de esta ley.

Ahora bien de la fraccion VIII de este Articulo se desprende el Articulo 206 referente a los socios que voten en contra de la Resolucion de la Escion el cual nos menciona que:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ART. 206 LGSM.- Cuando la asamblea general de accionistas adopte resoluciones sobre asuntos comprendidos en las fracciones IV, V Y VI del Artículo 182, cualquier accionista que haya votado en contra tendra derecho a separarse de la sociedad y obtener el reembolso de sus acciones, en proporcion al activo social , segun el ultimo balance aprobado, siempre que lo solicite dentro de los quince dias siguientes a la clausura de la asamblea.

La Ley tambien protege a aquellos socios o accionistas que esten en contra de la Resolucion de la Escisión teniendo derecho a separase de la misma y a que se les reembolse el valor de sus acciones en proporcion al activo social, basandose en el balance que sirvio de base para la Escisión.

Las fracciones IV, V Y VI del articulo 182 se refieren a que cuando se vayan a discutir asuntos relacionados con cambio de objeto de la sociedad, cambio de nacionalidad de la sociedad, transformación de la sociedad, entre otros deberan de realizarse mediante asambleas extraordinarias como en este caso la Escisión. Estas asambleas podran reunirse en cualquier tiempo.

Asi pues una vez cumplidas todas las fracciones de este Articulo la Sociedades Escindidas tendran personalidad juridica independiente y estaran constituidas legalmente ante las Leyes Mexicanas.

Para una mejor comprensión a continuación muestro lo establecido en este articlo en forma de esquema.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.4. EJEMPLO PRACTICO-TEORICO DE UNA ESCISION

4.5. PLANTEAMIENTO DEL EJEMPLO

La empresa **ABARROTES EL PORVENIR S.A DE C.V.** tiene como actividad economica la compra-venta de todo tipo de abarrotes, semillas y chiles secos, los cuales vende tanto al menudeo, medio menudeo, medio mayoreo y mayoreo.

Por tal motivo sus socios han pensado en la necesidad de realizar una Escisión Parcial con el fin de crear una nueva empresa (Escindida) para que esta realice ventas al menudeo y medio menudeo mientras que la Escidente las realiza al medio mayoreo y mayoreo, debido a que por el crecimiento de la misma les es imposible dar un buen servicio a toda su clientela, ademas de que administrativamente, financieramente y por supuesto contablemente les permitira tener un mejor control de todas las operaciones que realiza cada una de las sociedades. Por tal motivo sus socios tienen pensado realizar la Escision mediante la siguiente forma:

Se desprenderá de la Escidente una sola Escindida la cual tendra el nombre o razon social de **LA CHIQUITA S.A DE C.V.**, cuyo fin sera como se mencione anteriormente la venta al menudeo y medio menudeo.

Para llevar a cabo la Escisión se debera de tener cuidado en cumplir todas las leyes que regulan esta de por si complicada figura juridica, para que se realice correctamente y no se viole ningun aspecto jurídico, contable y por supuesto fiscal entre otros.

4.6. REALIZACION DE LA ESCISION LGSM

Primeramente como lo obliga el **Artículo 186 de la LGSM**, se convoca el dia 30 de Junio del 2005 a todos los socios de la empresa **ABARROTES EL PORVENIR, S.A DE C.V.**, mediante publicación en el periodico oficial de la entidad y en uno de los periodicos de mayor circulación de la ciudad, a que asistan a la Asamblea extraordinaria programada para llevarse a cabo dentro de los quince dias a su publicación es decir para el 15 de Julio del 2005 a las 9 a.m. la cual se llevara a cabo en el Auditorio de usos multiples de la empresa, con el objetivo de discutir la conveniencia de realizar la Escisión de la empresa.

Llegado el dia comienza la Asamblea Extraordinaria como sigue:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ACTA DE ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS ABARROTES EL PORVENIR, S.A. DE C.V.”

En la ciudad de Morelia, Michoacán, siendo las **9:00** horas del día **15 de Julio de 2005**, se procedió a celebrar Asamblea General Extraordinaria de accionistas de la sociedad **ABARROTES EL PORVENIR, S.A. DE C.V.** conforme a la convocatoria realizada mediante publicación en el periodico oficial de la entidad así como en el periodico El Comunicador el **30 de Junio de 2005** por el Presidente de Consejo de Administración, **C. ROGELIO GONZALEZ GUERRA**, siendo la asamblea en el domicilio de las oficinas generales de la sociedad, sito en la calle romerito número ciento diez, Segundo Piso, Colonia los mochis de esta ciudad de Morelia, Michoacán, bajo el siguiente:

ORDEN DEL DÍA

- I.- Lista de presentes
- II.- Designación de escrutadores.
- III.- Nombramiento del Presidente y Secretaria de la asamblea.
- IV.- Declaración de validez de la Asamblea.
- V.- Propuesta para realizar una Escisión de la Sociedad**
- VI.- Asuntos Generales.
- VII.- Nombramiento del Delegado Especial para Protocolizar el Acta.

Una vez leído el orden del día, los accionistas presentes lo aprueban por unanimidad de votos, procediéndose al desahogo de la asamblea de la siguiente manera:

PUNTO PRIMERO. Se procede a celebrar la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, una vez habiendo esperado treinta minutos posteriores a la hora señalada para su celebración, registrándose la asistencia de los siguientes socios:

ACCIONISTAS	ACCIONES	ACCIONES	ACCIONES	TOTAL ACCIONES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONARIO
	SERIE "A"	SERIE "B"	SERIE "C"			
ROGUELIO GONZALEZ GUERRA	33	25	250	308	4,800,000.00	30.00%
GABRIEL GONZALEZ GUERRA	25	25	250	300	4,000,000.00	25.00%
LETICIA GONZALEZ LOPEZ	25	25	250	300	4,000,000.00	25.00%
ALFREDO PARDON GONZALEZ	17	25	250	292	3,200,000.00	20.00%
TOTALES	100	100	1000	1,200	16,000,000.00	100.00%



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

PUNTO SEGUNDO. Se designó como escrutador al **CP. GABRIEL GONZALEZ GUERRA**, quien aceptando el cargo conferido protesto su cumplimiento, procediendo a tomar lista de asistencia, señalando que están presentes los socios con las respectivas acciones emitidas y pagadas quienes conforman el 100 % del capital social y de las acciones de la empresa.

Reunidos y representada la totalidad del capital, se declara legalmente instalada la asamblea, y con fundamento en el artículo 186, 187 y 190 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los acuerdos que aquí se tomen surten plenos efectos legales.

PUNTO TERCERO. En desahogo del punto se acuerda que para presidir la asamblea lo haga el **C. ROGUELIO GONZALEZ GUERRA** en su carácter de Presidente del Consejo de Administración y como Secretario el **ING. LETICIA GONZALEZ LOPEZ**.

PUNTO CUARTO. Acto seguido el presidente de la asamblea **C. ROGUELIO GONZALEZ GUERRA**, declara como válida y debidamente instalada la asamblea sobre la base de la asistencia registrada en el punto primero.

PUNTO QUINTO. En uso de la palabra el **C. ROGUELIO GONZALEZ GUERRA**, expone que es necesario llevar a cabo una Escisión de la Sociedad justificada por el crecimiento en la clientela de la empresa y con el fin de mejorar el servicio, así como poder controlar de una manera más eficiente las operaciones relacionadas con la entidad, en lo que se refiere a su administración, en sus finanzas, en su contabilidad y por supuesto en el aspecto fiscal.

De esta manera el C. ROGUELIO GONZALEZ GUERRA, propone una Escisión Parcial creando una sola sociedad Escindida cuyo nombre social sea **LA CHIQUITA S.A DE C.V.** destinada a realizar ventas al menudeo y medio menudeo dejando a cargo de la Sociedad Escidente las operaciones al medio mayoreo y mayoreo.

Respetando lo que rige la **L GSM en su Artículo 228 Bis Fraccion II**, manifiesta que al estar totalmente pagadas las acciones de la Escidente se esta en posibilidades de llevar a cabo la Escisión, y en caso de ser aprobada cada accionista de la Escidente tendrá inicialmente una proporción del capital social de la escindida, igual a la que sea titular en la Escidente, tal y como lo obliga la **Fraccion III del Artículo en mención**, a continuación se dispone a mostrar a todos los accionistas el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados del último ejercicio de doce meses el cual corresponde al ejercicio 2004 debidamente dictaminados por auditor externo, así como los mismos Estados Financieros al mes de Junio 2005, último mes de la Sociedad antes de la Escisión, en cumplimiento con la **Fraccion IV inciso C**, los cuales se anexan a la presente Acta (**Anexos del I al VI**).



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

De aprobarse la Escisión la Sociedad Escidente le transferira a la Sociedad Escindida en la forma, plazos, mecanismos y describiendo con detalle suficiente los Activos, Pasivos y Capital que a continuación se enlistan (**Inciso A Y B Fraccion IV Art. 228 Bis LGSM**):

ACTIVO CIRCULANTE.

Bancos.....100,000.00

Se le transfiere dicha cantidad con el fin de no interrumpir los pagos programados a los Proveedores que les sean transferidos por lo que una vez realizada la escisión se abrirá una cuenta maestra en el banco Banamex s.a.

Clientes.....3,245,890.16

Esta cantidad corresponde a los clientes registrados en la balanza cuyas deudas son iguales o menores a 100,000.00 y que de acuerdo a la magnitud de la empresa son considerados como clientes menores, los cuales estan integrados por las facturas, clientes e importes siguientes:

Factura	Nombre del cliente	Importe deuda
M12367-M11874-M11875	Jacinto Perez Alquilino	95,987.89
M12890-M11643	Juventino Rosas Camino	99,578.34
M13004-M10756	Carlos Tinoco Guzman	98,467.23
M13690-M13891	Rocio Fuerte Rojas	87,906.13
M13765-M13856	Claudia Romero Garza	95,356.61
M14852-M15890	Gabriela Esparza Romero	76,912.00
M15601	Laura Esquivel Sandoval	67,289.01
M11660-M16921	Marcos Torrado Moreno	91,831.56
M10696-M18510	Gustavo Martinez Blanco	65,241.00
Varias Facturas	Menores de 60,000	2,467,320.39
TOTAL		3.245,890.16

Inventario..... 6,275,327.82

Cantidad suficiente para que la nueva sociedad escindida pueda seguir abasteciendo a sus clientes sin el peligro de quedarse sin existencias mientras obtiene recursos propios suficientes para seguir realizando compras de mercancías, las cuales estan integradas por las siguientes categorías de productos, e importes:

Categoría de Producto	Proveedores	Importes varias facturas
Abarrotes	La Tiendita s.a de c.v.	853,756.23
	La Guadalupana s.a de c.v.	1,256,907.10
	El Pinito s.a de c.v.	962,290.57
	La Corona s de r.l de c.v.	892,414.00
Semillas	El Semillon s.a de c.v.	432,287.14
	La Calabaza s.a de c.v.	893,632.45



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

	Semillas y mas s.a de c.v.	567,821.30
Chiles Secos	El Piruli s de r.l de c.v.	416,219.03
TOTAL		6,275,327.82

Iva por Acreditar.....100,936.46

Corresponde al Pasivo que se le tranferira a la escindida y que mas adelante veremos de una manera mas detallada, por lo que unicamente lo clasificare de acuerdo a la cuenta que corresponde el Iva por Acreditar.

PROVEEDOR/ACREEDOR	PENDIENTE DE PAGO A TASA 15%	IVA POR ACREDITAR
La Guadalupeana s.a de c.v.	178,292.03	26,743.81
El Pinito s.a de c.v.	160,381.76	24,057.26
La Corona s de r.l de c.v.	132,547.70	19,882.16
Todo de Madera s.a de c.v.	15,264.68	2,289.70
Computo y Sistemas s.a de c.v.	32,940.86	4,941.13
Autos Caliz s.a de c.v.	153,482.63	23,022.40
TOTAL		100,936.46

ACTIVO NO CIRCULANTE

Activo Fijo.....244,449.81

Se propone transferirle a la sociedad escindida el Activo Fijo Adquirido durante el ejercicio 2005, ya que para poder seguir realizando las operaciones de manera eficiente se requiere que cuente con por lo menos mobiliario y equipo de oficina, equipo de computo y equipo de transporte por lo que se les transfiere lo siguiente:

TIPO DE ACTIVO	FACTURA	IMPORTE	DEPRECIACION ACUMULADA
3 Escritorios mod. 3456	67907	9,600.00	87.27
Juego de 15 sillas	67907	3,500.00	31.82
5 Archiveros mod. 4567	7843	10,000.00	90.91
10 Estantes grandes	94124	7,429.36	67.54
Total mob y equipo Oficina		30,529.36	277.54
3 Computadoras hp	54213	36,000.00	1350.00
3 Impresoras marca hp	54213	6,000.00	225.00
1 Programa Contable	63890	8,678.25	325.43
Total equipo de Computo		50,678.25	1,900.43
1 Camioneta Chevrolet	68091	170,536.26	5,116.09
Total equipo de Transporte		170,536.26	5,116.09
TOTAL GLOBAL		251,743.87	7,294.06

PASIVO CIRCULANTE

Proveedores.....2,492,866.14



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Parte del inventario que se transfirió a la sociedad escindida aun no estaba liquidada en su totalidad, por lo que se propone que la nueva empresa al ser la nueva propietaria de las mercancías cubra a los proveedores los siguientes adeudos faltantes.

PROVEEDOR	FACTURAS PENDIENTES	IMPORTE DEL ADEUDO
El Pinito s.a de c.v.	4568-4689-5670-6589-7123	481,145.29
La Guadalupeana s.a de c.v.	1355-2478-2490-3478	534,876.10
La Corona s de r.l de c.v.	678-690-732-834-900	397,643.10
El Semillon s.a de c.v.	152-196-	152,896.14
La Calabaza s.a de c.v.	097-112-278-309-478-534	450,414.56
Semillas y mas s.a de c.v.	M976-M1012-M1056	230,000.00
El Piruli s de r.l de c.v.	67894-7890	245,890.95
Total Adeudo		2,492,866.14

Acreeedores Diversos.....201,688.18

El activo Fijo que se les transfirió no estaba totalmente pagado por lo que al igual que paso con los Inventarios se acuerda que la sociedad escindida termine de pagar las facturas de los activos fijos siguientes:

ACREEDOR	FACTURAS PENDIENTES	IMPORTE DEL ADEUDO
Todo de Madera s.a de c.v.	7843-94124	15,264.68
Computo y Sistemas s.a de c.v.	54213	32,940.86
Autos Caliz s.a de c.v.	68091	153,482.63
Total Adeudo		200,688.17

Iva pendiente de Causar.....92,049.93

Este iva pendiente de Causar corresponde unicamente a los clientes que le fueron transferidos a la nueva sociedad escindida cuyas deudas tienen gravamen del 15%.

CAPITAL CONTABLE

Capital Contable.....7,180,000.00

Por ultimo derivado de los transposos de activos y pasivos se propone transferir un Capital Contable neto de \$ 7, 180,000.00 el cual esta integrado de la siguiente manera.

Tipo de Capital	Importe
Capital Social	6,000,000.00
Utilidades Acumuladas	1,007,657.17
Reserva Legal	109,874.69
Utilidad del Ejercicio	62,468.14
CAPITA TRANSFERIDO	7,180,000.00



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Derivado de la escision sera responsabilidad de la sociedad escindente cubrir los adeudos arriba descritos.

Como se menciona en la Ley General de Sociedades Mercantiles en caso de que la sociedad escindida incumpla con su obligación de cubrir los adeudos con proveedores y acreedores, la sociedad escindente al no desaparecer cubrira los adeudos con los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, hasta por el importe del activo neto que se le atribuyo a la sociedad escindente (**Fraccion IV inciso D**).

El **LIC. ALFREDO PARDO GONZALEZ** toma la palabra y propone a los accionistas los estatutos de la Sociedad Escindida en caso de aprobarse la Escisión (**Fraccion IV inciso E**):

Los Activos, Pasivos y Capital arriba mencionados se transpasaran durante un periodo de cinco dias naturales a partir de esta fecha siempre y cuando la Escisión se apruebe por la mayoría de accionistas.

Aun cuando legalmente la Escisión surte efectos después de 45 dias naturales contados a partir de que se inscriba en el registro publico de comercio y se realice ambas publicaciones tanto en la gaceta oficial como en uno de los periodico de mayor circulación del domicilio de la Escindente sin que exista oposición por parte de Acreedores con intereses juridicos, fiscalmente surtira efectos en la fecha que se estipule en la Acta de la Asamblea Extraordinaria de Accionistas por lo que **se propone como fecha de Escisión el 01 de Julio 2005** el cual se incluirá en el aviso que se presente ante la Secretaria de Hacienda y Credito Publico como lo marcan las Leyes Fiscales.

Una vez que se sometió esta proposición a la consideración de la asamblea, **se aprueba por unanimidad de votos de los socios** y se procedió a realizar la nueva clasificacion de las acciones que tendra cada socio dentro de las Sociedades.

Como consecuencia de la Escisión y en cumplimiento con lo establecido por la **LGSM en su Artículo 228 Bis. Fraccion III**, el Capital Social de la Escindente queda integrado como siguiente:

ACCIONISTAS	ACCIONES	ACCIONES	ACCIONES	TOTAL ACCIONES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONARIO
	SERIE "A"	SERIE "B"	SERIE "C"			
ROGUELIO GONZALEZ GUERRA	16	24	200	240	3,000,000.00	30.00%
GABRIEL GONZALEZ GUERRA	17	12	200	229	2,500,000.00	25.00%
LETICIA GONZALEZ LOPEZ	17	12	200	229	2,500,000.00	25.00%
ALFREDO GONZALEZ PARDO	9	19	150	178	2,000,000.00	20.00%
TOTALES	59	67	750	876	10,000,000.00	100.00%



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Mientras que el capital Social de la Escindida esta conformado por:

ACCIONISTAS	ACCIONES	ACCIONES	ACCIONES	TOTAL ACCIONES	IMPORTE TOTAL	% ACCIONARIO
	SERIE "A"	SERIE "B"	SERIE "C"			
ROGUELIO GONZALEZ GUERRA	17	1	50	68	1,800,000.00	30.00%
GABRIEL GONZALEZ GUERRA	8	13	50	71	1,500,000.00	25.00%
LETICIA GONZALEZ LOPEZ	8	13	50	71	1,500,000.00	25.00%
ALFREDO PARDON GONZALEZ	8	6	100	114	1,200,000.00	20.00%
TOTALES	41	33	250	324	6,000,000.00	100.00%

Asi pues cada uno de los socios de la Sociedad Escindida cuenta con una proporcion igual a la que tenian en la Escidente.

PUNTO SEXTO. Asuntos Generales. El **C. ROGELIO GONZALEZ GUERRA** manifiesta que no existen otros asuntos que tratar.

PUNTO SÉPTIMO. Se nombra al **LIC. ALFREDO PARDON GONZALEZ**, como delegado especial para que proceda a gestionar la protocolización de esta acta ante el notario público, ademas de inscribirla en el registro publico de comercio y publicarla en la gaceta oficial y en uno de los periodicos de mayor circulación del domicilio de la escidente como lo establece el **artículo 228 Bis Fraccion V**, para que surta los efectos legales correspondientes, y no habiendo mas asuntos que tratar se da por terminada esta asamblea, siendo las **trece horas con treinta** minutos del día de su fecha, levantándose por consecuencia la presente acta que firman los que en ella intervinieron.

C. ROGELIO GONZALEZ GUERRA
PRESIDENTE DEL CONSEJO
DE ADMINISTRACIÓN

ING. LETICIA GONZALEZ LOPEZ
SECRETARIO

CP. GABRIEL GONZALEZ GUERRA
ESCRUTADOR

LIC. ALFREDO PARDON GONZALEZ
SOCIO



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.7. REGISTRO CONTABLE DE LA ESCISION

Una vez aprobada la Escisión en la Asamblea Extraordinaria y emitida la Resolución en la que se estipula la parte del Activo, Pasivo y Capital que la Sociedad Escidente (ABARROTES EL PORVENIR S.A DE C.V.) transfiera a la Sociedad Escindida (LA CHIQUITA S.A DE C.V.), se deberán de realizar los asientos contables correspondientes y emitir los nuevos Estados de Situación Financiera que reflejen la constitución actual de ambas empresas después de la Escisión.

Por lo tanto el asiento contable de la sociedad Escidente quedarian como se muestran en el **Anexo I**.

Mientras tanto el asiento contable de apertura por Escisión que realizaria la Sociedad Escindida quedari de la misma manera pero con movimientos contrarios tal y como se observa en el **Anexo II**.

Para una mejor comprensión en el **Anexo III** he realizado una hoja de trabajo proforma en el que se muestra claramente como queda cada una de las cuentas del Activo, Pasivo y Capital una vez que se hayan realizado los asientos.

Una vez realizados los asientos correspondientes se pueden desarrollar los Estados de Situación Financiera de las dos Sociedades, por lo que en los **Anexos IV, V y VI**, muestro como estan constituidos cada uno de ellos en sus modalidades de Escidente antes de la Escisión, Escidente después de la Escisión y Escindida.

En lo que se refiere al registro contable lo que aquí desarrolle se muestra de una manera muy general pero de una manera muy clara y de facil entendimiento.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO I

ASIENTO CONTABLE SOCIEDAD ESCINDENTE

Nombre de la Cuenta Acumulativa	Nombre de la Cuenta de Detalle	Cargos	Abonos
Deprec. acum. Eq. De Oficina	3 Escritorios mod. 3456	87.27	
	Juego de 15 sillas	31.82	
	5 Archiveros mod. 4567	90.91	
	10 Estantes grandes	67.54	
Deprec. acum. Eq. De Computo	3 Computadoras hp	1350.00	
	3 Impresoras marca hp	225.00	
	1 Programa Contable	325.43	
Deprec. acum. Eq. De Transporte	1 Camioneta Chevrolet	5,116.09	
Proveedores	El Pinito s.a de c.v.	481,145.29	
	La Guadalupana s.a de c.v.	534,876.10	
	La Corona s de r.l de c.v.	397,643.10	
	El Semillon s.a de c.v.	152,896.14	
	La Calabaza s.a de c.v.	450,414.56	
	Semillas y mas s.a de c.v.	230,000.00	
	El Piruli s de r.l de c.v.	245,890.95	
Acreedores Diversos	Todo de Madera s.a de c.v.	15,264.68	
	Computo y Sistemas s.a de c.v.	32,940.86	
	Autos Caliz s.a de c.v.	153,482.63	
Iva Pendiente de Causar	Clientes 15 %	92,049.93	
Capital Social	Rogelio Gonzalez Guerra 30%	1,800,000.00	
	Gabriel Gonzalez Guerra 25%	1,500,000.00	
	Leticia Gonzalez Lopez 25%	1,500,000.00	
	Alfredo Pardo Gonzalez 20%	1,200,000.00	
Utilidades Acumuladas	Utilidades Acumuladas	1,007,657.17	
Reservas Acumuladas	Reserva Legal	109,874.69	
Resultado del Ejercicio	Resultado del Ejercicio	62,468.14	
Bancos	Bitall cta. 578902		100,000.00
Clientes	Jacinto Perez Alquilino		95,987.89
	Juventino Rosas Camino		99,578.34
	Carlos Tinoco Guzman		98,467.23
	Rocio Fuerte Rojas		87,906.13
	Claudia Romero Garza		95,356.61
	Gabriela Esparza Romero		76,912.00
	Laura Esquivel Sandoval		67,289.01
	Marcos Torrado Moreno		91,831.56
	Gustavo Martinez Blanco		65,241.00
	Varios		2,467,320.39
Inventarios	Abarrotes		3,965,367.9
	Semillas		1,893,740.89
	Chiles Secos		416,219.03



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Iva por Acreditar	Por Compras tasa 15%		70,683.23
	Por Activo Fijo tasa 15%		30,253.23
Mobiliario y Eq Oficina	3 Escritorios mod. 3456		9,600.00
	Juego de 15 sillas		3,500.00
	5 Archiveros mod. 4567		10,000.00
	10 Estantes grandes		7,429.36
Equipo de Computo	3 Computadoras hp		36,000.00
	3 Impresoras marca hp		6,000.00
	1 Programa Contable		8,678.25
Equipo de Transporte	1 Camioneta Chevrolet		170,536.26
SUMAS IGUALES		9,973,898.30	9,973,898.30



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO II

ASIENTO CONTABLE POR APERTURA SOCIEDAD ESCINDIDA

Nombre de la Cuenta Acumulativa	Nombre de la Cuenta de Detalle	Cargos	Abonos
Bancos	Banamex cta.maestra 578902	100,000.00	
Clientes	Jacinto Perez Alquilino	95,987.89	
	Juventino Rosas Camino	99,578.34	
	Carlos Tinoco Guzman	98,467.23	
	Rocio Fuerte Rojas	87,906.13	
	Claudia Romero Garza	95,356.61	
	Gabriela Esparza Romero	76,912.00	
	Laura Esquivel Sandoval	67,289.01	
	Marcos Torrado Moreno	91,831.56	
	Gustavo Martinez Blanco	65,241.00	
	Varios	2,467,320.39	
Inventarios	Abarrotes	3,965,367.9	
	Semillas	1,893,740.89	
	Chiles Secos	416,219.03	
Iva por Acreditar	Por Compras tasa 15%	70,683.23	
	Por Activo Fijo tasa 15%	30,253.23	
Mobiliario y Eq Oficina	3 Escritorios mod. 3456	9,600.00	
	Juego de 15 sillas	3,500.00	
	5 Archiveros mod. 4567	10,000.00	
	10 Estantes grandes	7,429.36	
Equipo de Computo	3 Computadoras hp	36,000.00	
	3 Impresoras marca hp	6,000.00	
	1 Programa Contable	8,678.25	
Equipo de Transporte	1 Camioneta Chevrolet	170,536.26	
Deprec. acum. Eq. De Oficina	3 Escritorios mod. 3456		87.27
	Juego de 15 sillas		31.82
	5 Archiveros mod. 4567		90.91
	10 Estantes grandes		67.54
Deprec. acum. Eq. De Computo	3 Computadoras hp		1350.00
	3 Impresoras marca hp		225.00
	1 Programa Contable		325.43
Deprec. acum. Eq. De Transporte	1 Camioneta Chevrolet		5,116.09
Proveedores	El Pinito s.a de c.v.		481,145.29
	La Guadalupeana s.a de c.v.		534,876.10
	La Corona s de r.l de c.v.		397,643.10
	El Semillon s.a de c.v.		152,896.14
	La Calabaza s.a de c.v.		450,414.56
	Semillas y mas s.a de c.v.		230,000.00
	El Piruli s de r.l de c.v.		245,890.95
Acreedores Diversos	Todo de Madera s.a de c.v.		15,264.68



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Iva Pendiente de Causar Capital Social	Computo y Sistemas s.a de c.v.		32,940.86
	Autos Caliz s.a de c.v.		153,482.63
	Cientes 15 %		92,049.93
	Rogelio Gonzalez Guerra 30%		1,800,000.00
	Gabriel Gonzalez Guerra 25%		1,500,000.00
	Leticia Gonzalez Lopez 25%		1,500,000.00
Utilidades Acumuladas Reservas Acumuladas Resultado del Ejercicio	Alfredo Pardo Gonzalez 20%		1,200,000.00
	Utilidades Acumuladas		1,007,657.17
	Reserva Legal		109,874.69
	Resultado del Ejercicio		62,468.14
SUMAS IGUALES		9,973,898.30	9,973,898.30



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ANEXO III

HOJA PROFORMA DE LA ESCISION

	ABARROTES EL PORVENIR (ESCINDENTE)	LA CHIQUITA (ESCINDIDA)	SALDOS DE ESCINDENTE DESPUES DE ESCISION
ACTIVO			
Caja	4,536.89		4,536.89
Bancos	324,396.10	100,000.00	224,396.10
Clientes	13,461,879.16	3,245,890.16	10,215,989.00
Inventarios	19,896,347.20	6,275,327.82	13,621,019.38
Anticipo a Proveedores	24,762.53		24,762.53
Impuestos y cuotas por recuperar	343,758.07		343,758.07
Otros Activos Circulantes	1,227,367.44	100,936.46	1,126,430.98
Maquinaria y Eq. Oficina	185,363.98	30,529.36	154,834.62
Deprec. Maq. y Eq. Oficina	(27,941.99)	(277.54)	(27,664.45)
Equipo de Computo	290,291.10	50,678.25	239,612.85
Deprec. Eq. Computo	(116,138.77)	(1,900.43)	(114,238.34)
Equipo de Transporte	673,609.57	170,536.26	503,073.31
Deprec. Eq. Transporte	(161,767.17)	(5,116.09)	(156,651.08)
Edificios	451,019.37		451,019.37
Depreciación Edificios	(27,034.88)		(27,034.88)
Gastos de Instalación	171,079.94		171,079.94
Amortización Gtos Instalac	(72,281.46)		(72,281.46)
SUMAS	36,649,247.08	9,966,604.25	26,682,642.83
PASIVO			
Proveedores	12,153,095.44	2,492,866.14	9,660,229.30
Acreedores Diversos	1,132,156.61	201,688.18	930,468.43
Impuestos por Pagar	447,353.56		447,353.56
Creditos Bancarios	3,056,775.79		3,056,775.79
Otros Pasivos	538,631.90	92,049.93	446,581.97
SUMAS	17,328,013.30	2,786,604.25	14,541,409.05
CAPITAL CONTABLE			
Capital Social Exhibido	16,000,000.00	6,000,000.00	10,000,000.00
Utilidades Acumuladas	2,836,156.79	1,007,657.17	1,828,499.62
Reserva Legal	309,253.85	109,874.69	199,379.16
Resultado del Ejercicio	175,823.15	62,468.14	113,355.01
SUMAS	19,321,233.79	7,180,000.00	12,141,233.79
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	36,649,247.08	9,966,604.25	26,682,642.83



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.8. LA ESCISION COMO ENAJENACION DE BIENES

Ya observamos las reglas emitidas por **La Ley General de Sociedades Mercantiles** las cuales regulan la correcta Constitución de la Escisión, así como también ya registramos los asientos contables y emitimos los nuevos Estados de Situación Financiera de las 2 Sociedades, pero ahí no termina todo toda vez que es sumamente importante cumplir con las disposiciones Fiscales ya que por algún error en su aplicación u omisión se puede llegar a considerar a la Escisión como una enajenación de bienes, por lo tanto analizare y comentare los artículos fiscales que debemos de tener en consideración para evitar lo antes mencionado.

Primeramente el Art.14 CFF nos da la definición de Enajenación de Bienes.

ART. 14 Fraccion IX. Se entiende por enajenación de bienes:

La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

De entrada la Escisión de una sociedad se considera una enajenación de bienes, pero como nos menciona la misma ley no se considerara enajenación si se cumplen con los requisitos del artículo 14-B del mismo Código.

ART. 14-B CFF. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14 fracción IX, de este Código, se considerara que no hay enajenación en los siguientes casos:

II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- c) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión

No se computaran las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerara el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales debiera representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el periodo a que se refiere este inciso, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escidente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escidente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escidente, cuando esta subsista.

Lo que se busca evitar con el requisito anterior es evitar que los empresarios no paguen impuestos al vender totalmente o parte de una empresa haciéndola pasar como Escisión, por lo tanto nuestras autoridades entienden que si se trata de una Escisión real no debería de existir problema en que por lo menos el 51% de los socios o accionistas con derecho a voto conserven no solo el porcentaje en la sociedad escindida que tenían en la sociedad escidente sino que además no se modifique su porcentaje en un periodo de tres años, lo que suena lógico todavía que ningún socio estaría conforme si su porcentaje de acciones disminuyera por la Escisión, salvo en lo relativo al tiempo que debería de transcurrir sin que estos modifiquen su proporción en el capital lo que resulta a mi juicio un requisito muy excesivo.

En nuestro ejemplo este inciso se cumple toda vez que como se menciona en la resolución emitida en la Asamblea Extraordinaria de accionistas todos los socios conservaran una proporción del capital social de la escindida igual a la que tenían en la escidente, además de que también las leyes mercantiles lo mencionan como requisito.

- d) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.

En nuestro ejemplo al no desaparecer la sociedad Escidente por ser una Escisión Parcial y no Total podemos considerar como cumplido este inciso.

Además de los requisitos anteriores debemos de cumplir con lo establecido por el artículo 5-A del RCFF.

ART. 5-A RCFF. AVISO DE ESCISION

Para los efectos de la fracción II del Artículo 14-A del Código, se deberá presentar el siguiente aviso:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

AVISO DE ESCISIÓN

- I. De escisión de sociedades, el cual sera presentado por la sociedad escidente, cuando esta subsista, o por la escindida que al efecto se designe, en el caso de que la escidente se extinga.

El aviso a que se refiere el parrafo anterior debera presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo la misma y contendra la denominación o razon social de las sociedades escidentes y escindidas y la fecha en que se realizo dicho acto.

Este Articulo aun hace referencia del Articulo 14-A ya que antes de la reforma del 2004, es decir en 2003, era el que nos mencionaba las reglas a seguir para que no se considerara como enajenación la Escisión. Sin embargo apartir del 2004 este articulo se reformo creando el Articulo 14-B que es en este sentido el correcto.

Como podemos observar en el Articulo 14-B no nos hace mencion de que se tenga que cumplir con el aviso a que se refiere el Art. 5-A del RCFF por lo tanto a pesar de que en reglamento nos hace la referencia de que para los efectos de la fraccion I del Articulo 14-A delCodigo se debera....., el no presentar este aviso no es causa de incumplimiento de los requisitos para evitar la enajenación por el simple hecho de no estar en Ley, por lo que de no cumplir con el aviso establecido en este articulo la autoridad no podra considerar a la Escisión como Enajenación.

Los Documentos a presentar con el aviso de Escisión en los casos en los que la sociedad Escidente no desaparezca son los siguientes:

En caso de escisión:

- Copia certificada y fotocopia del documento notarial donde conste la escisión. (copia certificada para cotejo).
- Escrito libre que deberá contener la denominación o razón social de las sociedades escidente y escindidas y la fecha en que se realizó dicho acto. (duplicado).
- En caso de representación legal, copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo)



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del contribuyente o representante legal.
- Tratándose de residentes en el extranjero o de extranjeros residentes en México, deberán acompañar fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.

Cuando la sociedad Escindente desaparezca se debiera de dar aviso a las autoridades de acuerdo a lo establecido por los Artículos:

Artículo 14 RCFF. Las personas físicas o morales presentaran, en su caso, los avisos siguientes:

Fraccion. V. Cancelacion en el Registro Federal de Contribuyentes.

Artículo 23 RCFF. El aviso de cancelacion del Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere la fraccion V del Artículo 14 de este Reglamento, debiera presentarse conforme a las siguientes reglas:

Fraccion I. En los casos de escisión de sociedades, cuando se extinga la escindente, la escindida que se designe en el acuerdo de escisión presentara el aviso por dicha escindente, junto con la ultima declaracion del impuesto sobre la renta a que se refiere el primer parrafo de la fraccion VIII del articulo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (**Artículo 86 fraccion VI de la LISR, a partir de la Reforma a la LISR en 2002**), a cargo de la propia escindente.

Para tal efecto los requisitos para llevar a cabo el aviso de cancelacion en el caso de Escision son los siguientes:

- Formato R-2 "AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. CAMBIO DE SITUACIÓN FISCAL". (duplicado)
- Copia certificada y fotocopia del documento notarial, debidamente protocolizado en donde conste la escisión (copia certificada para cotejo)
- Original y fotocopia de la Constancia de que la escisión ha quedado inscrita en el Registro Público de Comercio correspondiente a la Entidad Federativa que se trate (original para cotejo).
- Original y fotocopia de la última declaración del ISR del ejercicio de la escindente, con sello original de la institución bancaria y fotocopia o en su caso, solo indicar el número de folio tratándose de su presentación a través de Internet o banca electrónica o el



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

original y fotocopia del acuse de recibo, cuando la presentación por medios electrónicos sea mediante ventanilla bancaria. (original para cotejo)

- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del contribuyente o representante legal.
- En caso de representación legal Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público. (copia certificada para cotejo)
- Tratándose de residentes en el extranjero o de extranjeros residentes en México, deberán acompañar fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.

En nuestro ejemplo al no desaparecer la Sociedad Escidente deberemos de presentar unicamente la documentación referente al primer supuesto, es decir el escrito libre en donde se manifieste el nombre de la Sociedad Escidente (ABARROTES EL PORVENIR, S.A DE C.V.) y el nombre de la Sociedad Escindida (LA CHIQUITA S.A DE C.V.), además de manifestar la fecha de la escisión acordada en el Acta de Asamblea Extraordinaria en nuestro ejemplo a partir del 01 de Julio de 2005, como se menciona en el articulo lo presentaremos a mas tardar el 01 de Agosto de 2005, acompañándolo además con los demás documentos.

Ademas de dar aviso a las autoridades de la Escisión deberemos de comprobarle al fedatarios publicos que otorgué la escritura publica (en la que consta la acta constitutiva de la Escisión) dentro del mes siguiente a la firma de la misma, que hemos presentado el aviso de solicitud de Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes debiendo asentar la fecha de su presentacion, en caso contrario el fedatario informara de dicha omision a la Secretaria de Hacienda y Credito Publico dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura, tal y como se menciona en el **Artículo 27 Septimo Parrafo delCodigo Fiscal de la Federación.**

Siguiendo con el analisis de los requisitos del Artículo 14-B en su segundo parrafo del CFF nos dice:

ART. 14-B Segundo Parrafo CFF.- Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

En este sentido deberemos de tener mucho cuidado en cumplir con este requisito ya que si dentro de los cinco años posteriores a la realización de la escisión (en nuestro ejemplo a partir del 01 de Julio del 2005) realizamos una Fusión y no solicitamos autorización a las autoridades fiscales estaremos incumpliendo con este requisito, por lo tanto la autoridad a pesar del tiempo transcurrido tendrá las facultades para considerar como enajenación de bienes la Escisión que realizamos con anterioridad.

Hasta 2003, sólo debía cuidarse la permanencia de la tenencia accionaria, contando a partir del aviso a que se refiere el artículo 5-A del RCFF. Aquí cabe hacer una consideración especial que a lo largo del ejercicio 2004 se ha discutido en diversas ocasiones y que es el hecho de si se está ubicado en el supuesto que se comenta, cuando por ejemplo en 2003 se llevó a cabo una fusión o una escisión y luego en el 2004 se lleva a cabo otra fusión, a simple vista pareciera que sí hay la necesidad de solicitar autorización previa; sin embargo, en mi opinión deviene en una aplicación retroactiva de la citada norma, pues la misma comienza su validez a partir de su entrada en vigencia y no puede dársele efectos hacia el pasado, ya que la fusión o la escisión realizadas antes de la entrada en vigencia de la disposición en cita ya ocurrieron, y ya sus efectos no pueden verse afectados, ni siquiera bajo la excusa del inicio del cómputo de un periodo, tal y como se establece en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a la irretroactividad en la aplicación de las disposiciones en perjuicio de persona alguna.

Artículo 14-B Tercer Párrafo CFF.- Para los efectos de este artículo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en el mismo, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan con los requisitos establecidos en la fracción XIX del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación a la transmisión de acciones por donación, el **Art. 109 de la LISR** a que hace mención nos dice:

No se pagará impuesto cuando dichas donaciones se realicen entre conyuges, los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, así como los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

enajenen o donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta, en estos casos estarán exentos independientemente del monto de la donación, mientras que en los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto.

En relación a esta excepción resulta un poco confusa en el sentido de que si la donación de un ascendiente a un descendiente se produce después de que otro descendiente se la dono al primero, se estará en el primer supuesto descrito en este inciso y no habría ingreso para el ascendiente donador en el segundo evento.

El último supuesto por el que no se pagaría impuesto en la donación puede resultar una vía para poder realizar enajenación de acciones dentro del periodo a que se refiere la fracción II del Artículo 14-B del CFF haciendo pasar estas como donación mientras no rebasen de tres salarios mínimos elevados al año lo que para 2005 serían en el área C \$ 48,234.75 siendo esta una muy buena cantidad para varias acciones.

El Artículo 5-B del RCFF vuelve a hacer mención de esta excepción. sin embargo ya no contempla como excepción la donación ni la liquidación.

ART. 5-B RCFF.- Para los efectos del primer párrafo de la Fracción II del artículo 14-A (ART-14-B) del Código, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria en el periodo a que se refiere dicha fracción cuando exista transmisión de propiedad de acciones por causa de muerte o por adjudicación judicial.

Existe un requisito muy importante que no debemos pasar por alto cuando se tome la decisión sobre el activo que se transfiera de una empresa a otra, ya que podríamos caer en el siguiente supuesto:

ART. 14-B Cuarto Párrafo CFF.- No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la Escisión el tratamiento de reducción de capital.

Dada la importancia de este párrafo se analizará más adelante con un tema independiente denominado "REDUCCIÓN DE CAPITAL POR ESCISIÓN".

ART. 14-B Quinto Párrafo CFF.- En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

En el marco de una economía globalizada las personas morales requieren efectuar una serie de reestructuraciones corporativas que tienen por objeto eficientar la organización comercial de un determinado grupo de empresas, que les permita competir adecuadamente en los mercados nacionales e internacionales. Dichas reestructuraciones solo representan la reorganización de grupos de empresas, sin que exista realmente un incremento en el patrimonio de las sociedades involucradas.

Los requisitos a que se refiere este parrafo van encaminados a garantizar que a traves de una reestructuración corporativa no se este transfiriendo la propiedad o utilidades de empresas, sino que unicamente se efectue un campo de acción por motivos de negocios.

Entre los requisitos mas importantes a que se refiere el **ART. 26 LISR** estan los siguientes:

- 1.- Que se realice entre sociedades miembros de un grupo, se entienda como grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%.
- 2.- Que las acciones recibidas por el solicitante por las acciones que enajene permanezcan en su propiedad al menos dos años
- 3.- Que estas acciones representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora que recibe el mismo porcentaje sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe.
- 4.- Que se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

En caso de no cumplir con los requisitos mencionados en este articulo se entendera que se esta realizando una transeferencia de la propiedad entre las sociedades involucradas por lo que el enajenante debera de pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, ademas de que la Escisión que se este llevando a cabo se consideraria como enajenación de bienes por incumplimiento de los mismos requisitos.

Siguiendo con los requisitos del Art. 14-B del CFF para evitar la enajenación de bienes, nos encontramos con un requisito que deberan de cumplir unicamente aquellas empresas que con motivo de la escisión desaparezca la Escidente tal y como se menciona en el siguiente:

ART. 14-B ANTEPENULTIMO PARRAFO CFF.- En los casos de escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la escindida que se designe, deberá,



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

Por primera vez se habla del derecho de la sociedad Escidente de solicitar la devolución o de compensar los saldos a favor de las sociedades Escindidas siempre y cuando estas desaparezcan, aunque para ello se deberán cumplir los requisitos que las leyes fiscales establecen, como por ejemplo la presentación de las declaraciones anuales en las que se manifiestan estos saldos a favor, la presentación de las declaraciones informativas, así como el enterar los impuestos de las sociedades que desaparezcan, entre las más importantes.

ART. 14-B PENULTIMO PARRAFO CFF.- En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad escidente que desaparezca, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la escisión.

Como consecuencia de una Escisión Total la Sociedad Escidente desaparece creando por lo menos dos Sociedades Escindidas, en estos casos se deberá designar en la Asamblea Extraordinaria en la que se apruebe la Escisión a la Sociedad Escindida responsable de enterar los impuestos que estén pendientes de pagar por parte de la sociedad escidente antes de la escisión así como de presentar las declaraciones del ejercicio, además la Escidente tendrá derecho a acreditarse o a solicitar la devolución de los saldos a favor que tuviera la sociedad escidente antes de desaparecer con motivo de la Escisión.

En nuestro ejemplo la Sociedad Escidente no desaparece por lo que la Sociedad Escindida no tendrá obligación de presentar las declaraciones mencionadas anteriormente.

El último párrafo dice:

ART. 14-B ULTIMO PARRAFO CFF.- Lo dispuesto en este artículo, solo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Este párrafo a causado mucha controversia toda vez que a primera vista pareciera que no existiría enajenación cuando una empresa extranjera se fusionara con una empresa mexicana toda vez que aunque sea residente fiscal en territorio nacional al no estar constituida bajo la legislación mexicana no requeriría cumplir con los requisitos de este artículo.

Dada la importancia de este párrafo incluyo mas adelante en esta tesis un tema especial denominado **“TRANSFORMACION DE EMPRESAS EXTRANJERAS EN MEXICANAS”** en donde profundizaremos sobre lo que se considera como constituidas bajo la legislación mexicana.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.9. REDUCCION DE CAPITAL POR ESCISION

Artículo 14-B Cuarto Parrafo CFF.- No sera aplicable lo dispuesto en este articulo cuando en los terminos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la Escisión el tratamiento de reducción de capital.

Es decir que si existira enajenacio cuando se le otorge a la Escisión el tratamiento de reduccion de capital.

La Ley del ISR da el tratamiento de Reduccion de Capital a aquellas empresas que por reembolso de acciones, liquidación de personas morales, escisiones, etc. Reduzcan su capital. Por dicho acto habra una enajenación para efectos fiscales por lo que debera de pagarse el impuesto correspondiente en base a los lineamientos que el mismo articulo establece salvo que se cumpla con lo siguiente.

ART. 89 Quinto Parrafo LISR.- En el caso de Escisión de sociedades, no sera aplicable lo dispuesto en este precepto, salvo lo señalado en el parrafo decimo del mismo, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en el caso de que subsista, y de las sociedades escindidas, sea igual al que tenia la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas y en la misma proporcion accionaria que tenian en la sociedad escidente.

En nuestro ejemplo el Capital Contable de la Escidente estaba constituido antes de la Escisión de la siguiente manera.

Capital Social Nombre del Accionista	Acciones de 1,000	Acciones de 50,000	Acciones de 100,000	Total de Capital	Porcentaje Capital
Rogelio Gonzalez Guerra	250	25	33	4,800,000.00	30%
Gabriel Gonzalez Guerra	250	25	25	4,000,000.00	25%
Leticia Gonzalez Lopez	250	25	25	4,000,000.00	25%
Alfredo Pardo Gonzalez	250	25	17	3,200,000.00	20%
TOTALES	1,000	100	100	16,000,000.00	100%
Utilidades Acumuladas				2,836,156.79	
Reserva Legal				309,253.85	
Utilidad del Ejercicio				175,823.15	
CAPITAL CONTABLE				19,321,233.79	



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Después de la Escisión el Capital Contable de la Escidente quedo como a continuación se muestra.

Capital Social Nombre del Accionista	Acciones de 1,000	Acciones de 50,000	Acciones de 100,000	Total de Capital	Porcentaje Capital
Rogelio Gonzalez Guerra	200	24	16	3,000,000.00	30%
Gabriel Gonzalez Guerra	200	12	17	2,500,000.00	25%
Leticia Gonzalez Lopez	200	12	17	2,500,000.00	25%
Alfredo Pardo Gonzalez	150	19	9	2,000,000.00	20%
TOTALES	750	67	59	10,000,000.00	100%
Utilidades Acumuladas				1,828,499.62	
Reserva Legal				199,379.16	
Utilidad del Ejercicio				113,355.01	
CAPITAL CONTABLE				12,141,233.79	

Derivado de la Escisión la Sociedad Escidente canjea por nuevas Acciones el importe del Capital Social transferido catalogandolas por numero de acciones, valor nominal de cada una y porcentaje de participación de cada socio tal y como se muestra en la siguiente tabla, ademas de la integración del Capital Contable.

Capital Social Nombre del Accionista	Acciones de 1,000	Acciones de 50,000	Acciones de 100,000	Total de Capital	Porcentaje Capital
Rogelio Gonzalez Guerra	50	1	17	1,800,000.00	30%
Gabriel Gonzalez Guerra	50	13	8	1,500,000.00	25%
Leticia Gonzalez Lopez	50	13	8	1,500,000.00	25%
Alfredo Pardo Gonzalez	100	6	8	1,200,000.00	20%
TOTALES	250	33	41	6,000,000.00	100%
Utilidades Acumuladas				1,007,657.17	
Reserva Legal				109,874.69	
Utilidad del Ejercicio				62,468.14	
Capital Contable				7,180,000.00	

Analizando nuestro ejemplo con lo dispuesto en este Articulo la Autoridad no podra considerar la Escisión como reduccion de capital toda vez que la suma del Capital de la Sociedad Escidente y Escindida es igual al capital que se tenia antes de la Escisión.

Capital Contable Escidente	\$ 12,141,233.79
+	
Capital Contable Escindida	7,180,000.00
=	
Capital Contable antes de la Escisión	\$ 19,321,233.79

Ademas de que las acciones que emitio la Sociedad Escindida fueron canjeadas a los Accionistas en la proporcion en la que estos participaban en la Escidente antes de la Escisión, tal y como se muestra en las tablas de arriba.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Siguiendo con la Reducción de Capital ahora analizaremos lo dispuesto en el decimo parrafo, en el cual nos dice:

ART. 89 Decimo Parrafo LISR.- En el caso de escisión de sociedades, se considerara como reducción de capital la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando dicha transferencia origine que en las sociedades que surjan, los activos mencionados representen mas del 51% de sus activos totales. Asimismo, se considerara reducción de capital cuando con motivo de la escisión, la sociedad escidente, conserve activos monetarios que representen mas del 51% de sus activos totales. Para efectos de este parrafo, se considera como reducción de capital un monto equivalente al valor de los activos monetarios que se transmiten. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de escisión de sociedades, que sean integrantes del sistema financiero en los términos del articulo 8°. De esta ley. El monto de la reducción de capital que se determine conforme a este parrafo, se considerara para reducciones posteriores como aportación de capital en los términos de este articulo, siempre y cuando no se realice reembolso alguno en el momento de la escisión.

Analizando este parrafo tenemos que el Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C. al respecto señala:

"Son activos y pasivos monetarios los que se caracterizan porque:

- a) sus montos se fijan por contrato o en otra forma, en terminos de unidades fiduciarias, independientemente de los cambios en el indice general de precios;
- b) originan a sus tenedores un aumento o disminución en el poder adquisitivo en general o de la moneda, cuando existen cambios en el indice general de precios..."

"En otras palabras, las partidas monetarias son aquellas que al cierre de un periodo determinado estan expresadas automáticamente a los niveles de poder adquisitivo de la moneda en ese momento y por tanto, con el transcurso del tiempo, pierden valor por el hecho de estar expresadas y ser representativas de moneda corriente".

Las podemos definir tambien como aquellas inversiones u obligaciones de las empresas que estan representando valores monetarios y, por lo mismo, su valor "en pesos" no se modifica, independientemente de los cambios que puedan existir en los niveles generales de precios, como por ejemplo, las cuentas de bancos, cuentas por cobrar y el pasivo.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Mientras que las partidas no monetarias son aquellas inversiones u obligaciones que están representando bienes y, por lo mismo, su valor monetario se modifica cuando existen cambios en los índices de inflación, como por ejemplo, los inventarios, inmuebles, mobiliario y equipo.

Por lo tanto debemos de clasificar cada uno de los activos que transfirió la Escidente a la Escindida, así como los activos con que se quedó la Escidente, con el fin de verificar que no hayamos realizado involuntariamente una Reducción de Capital.

ACTIVOS	ESCIDENTE	ESCINDIDA	TIPO DE ACTIVO
CAJA	4,536.89		MONETARIO
BANCOS	224,396.10	100,000.00	MONETARIO
CLIENTES	10,215,989.00	3,245,890.16	MONETARIO
INVENTARIOS	13,621,019.38	6,275,327.82	NO MONETARIO
ANTICIPO A PROVEEDORES	24,762.53		MONETARIO
IMPUESTOS Y CUOTAS POR RECUPERAR	343,758.07		MONETARIO
OTROS ACTIVOS CIRCULANTES	1,126,430.98	100,936.46	MONETARIOS
MAQUINARIA Y EQUIPO DE OFICINA	127,170.17	30,251.82	NO MONETARIOS
EQUIPO DE COMPUTO	125,374.51	48,777.82	NO MONETARIOS
EQUIPO DE TRANSPORTE	346,422.23	165,420.17	NO MONETARIOS
EDIFICIOS	423,984.49		NO MONETARIOS
GASTOS DE INSTALACION	98,798.48		NO MONETARIOS
TOTAL ACTIVOS	26,682,642.83	9,966,604.25	



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Una vez clasificados los Activos procederemos a realizar un resumen y a verificar que no estemos dentro de los supuestos a que se refiere este Artículo.

SOCIEDAD	ACTIVOS MONETARIO	ACTIVO TOTAL	% ACTIVOS MONETARIOS
Escidente	11,939,873.57	26,682,642.83	44.75 %
Escindida	3,446,826.62	9,966,604.25	34.58 %

Se considerara que en la Escisión hay Reduccion de Capita cuando:

1.- La transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, representen mas del 51% de sus activos totales.

En este caso el porcentaje que representan los Activos Monetarios del total de los activos que le fueron transferidos a la Socedad Escindida es del 34.58 % porcentaje menor al 51% que marca este Artículo como tope.

2.- Cuando con motivo de la escisión, la sociedad escidente, conserve activos monetarios que representen mas del 51% de sus activos totales.

Al igual que en la Escindida, la Sociedad Escidente no podra conservar mas del 51% de Activos monetarios del total del Activo que conserve después de la Escision, en nuestro ejemplo el porcentaje es del 44.75% cantidad inferior a la establecida por Ley.

Asi pues podemos concluir en que no existe Reduccion de Capital para efectos de la realización de la Escisión de **ABARROTES EL PORVENIR S.A DE C.V.**



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.10. TRATAMIENTO DEL COSTO DE VENTA EN ESCISION

¿COMO SE DEBERAN DE ACUMULAR LOS INVENTARIOS DESPUES DE UNA ESCISION?

A partir de la Reforma 2005 la ley del Impuesto Sobre la Renta regula lo relativo al costo de lo vendido en una nueva Sección III, Capítulo II, Título II, denominado “**Del Costo de lo Vendido**” que comprende los Artículos 45-A a 45-I, así como en las disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo Tercero, Fracción IV Y V.

El Artículo Tercero, fracción IV, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005 nos menciona que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido en dicho ejercicio, no podrán deducir las existencias de inventarios que tengan al 31 de diciembre del 2004, esto debido a que los inventarios que tengan las Personas Morales a la fecha mencionada, ya habrán sufrido la deducción vía compras en ese mismo ejercicio, y deducir el costo de ventas implicaría un doble beneficio en cuanto a deducibilidad para la Persona Moral.

En el propio artículo tercero se establece que los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere la fracción IV, conforme a lo establecido en la fracción V en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Mediante esta disposición la Persona Moral podrá deducir el costo de lo vendido de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, siempre que siga el procedimiento establecido en la fracción IV (la acumulación de los inventarios que va desde 4 y hasta 12 ejercicios, dependiendo la rotación de los inventarios).

En nuestro ejemplo la Sociedad Escidente opto por acumular los Inventarios a que se refiere la Fraccion IV.

No se menciona detalladamente el procedimiento para realizar el cálculo por no ser el tema principal de esta tesis, pero a continuación se muestra la determinación del Inventario a Acumular por parte de la Sociedad Escidente antes de la Escisión.

	2002	2003	2004
Inventario Inicial	9,580,624.30	12,125,639.10	15,742,983.58
Inventario Final	12,125,639.10	15,742,983.58	18,206,591.33
Entre Dos	10,853,131.70	13,934,311.34	16,974,787.45
Compras	87,829,759.43	151,475,803.35	258,679,998.15
Inventario Promedio	8.0925	10.8707	15.2390



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Suma de los tres Inventarios Promedio Anual	34.20
Entre el numero de ejercicios	/ 3
Igual a Promedio de Rotacion	11.40

Al llevar el Promedio de Rotacion a la Tabla nos da como resultado una acumulación del inventario en cinco ejercicios con un porcentaje anual del 20% quedando la acumulación del Inventario como sigue:

Ejercicio	Porcentaje de Acumulación	Inventario al 31/Diciembre/2004	Acumulación Anual	Acumulación Mensual
2005	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2006	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2007	20%	18,206,591.33	3,641,318.27	303,443.19
2008	20%	18,206,591.33	3,641,318.26	303,443.19
2009	20%	18,206,591.33	3,641,318.26	303,443.19
TOTALES	100%		18,206,591.33	

En nuestro ejemplo la Sociedad Escidente hasta el mes de Junio mes anterior a la fecha de Escisión llevaba una acumulación de \$ 1,820,659.13, como se puede ver en el papel de trabajo que incluyo como **Anexo I** de este tema.

Aqui lo mas importante es el tratamiento que la ley del Impuesto Sobre la Renta le da a la Acumulación de los Inventarios cuando se realice una Escisión para lo cual se establece que:

ART. Tercero Fracción V Sexto Párrafo de Disposiciones Transitorias de la LISR.- Tratandose de Escisión de sociedades, las sociedades escidente y escindidas acumularan el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporcion en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los terminos de la tabla de acumulación”.

Una vez conocido el tratamiento y el mecanismo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta otorga a la Acumulación de los Inventarios en caso de Escisión de Sociedades, a continuación determinaremos la parte del Inventario que deberan de Acumular tanto la Sociedad Escidente como la Sociedad Escindida basandonos en la proporcion en la que se dividio el total de los Inventarios al 31 de Diciembre del 2004.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Porcentaje del Inventario 2004 con el que se quedo cada Sociedad		
Inventario Escidente	16,053,868.05	88.18 %
+		
Inventario Escindida	2,152,723.28	11.82 %
=		
Inventario al 31 de Diciembre del 2004	18,206,591.33	100.00 %

Asi pues determinada la proporcion en la que se dividio el Inventarios tenemos que la Sociedad Escidente acumulara el 88.18% mientras que la Sociedad Escindida unicamente acumulara el 11.82% sobre el Inventario Pendiente de acumular.

Por tratarse del primer año de acumulación y a pesar de que la Sociedad Escidente ya habia realizado acumlaciones hasta junio se considerara como pendiente de acumular el total con el que termino en 2004, ya que la acumulación debera de ser por años terminados:

De esta manera la Sociedad Escidente debera de Acumularlo en los mismos cinco años y al mismo porcentaje como se muestra en el siguiente cuadro

Ejercicio	Porcentaje de Acumulación	Inventario por Acumular Escidente	Acumulación Anual	Acumulación Mensual
2005	20%	16,053,868.05	3,210,773.61	267,564.47
2006	20%	16,053,868.05	3,210,773.61	267,564.47
2007	20%	16,053,868.05	3,210,773.61	267,564.47
2008	20%	16,053,868.05	3,210,773.61	267,564.47
2009	20%	16,053,868.05	3,210,773.61	267,564.47
TOTALES	100%		16,053,868.05	

Mientras tanto la Sociedad Escindida debera de Acumular el restante mediante el mismo procedimiento de tal forma que lo realizara como sigue:

Ejercicio	Porcentaje de Acumulación	Inventario por Acumular Escindida	Acumulación Anual	Acumulación Mensual
2005	20%	2,152,723.28	430,544.66	35,878.73
2006	20%	2,152,723.28	430,544.66	35,878.73
2007	20%	2,152,723.28	430,544.66	35,878.73
2008	20%	2,152,723.28	430,544.65	35,878.73
2009	20%	2,152,723.28	430,544.65	35,878.73
TOTALES	100%		2,152,723.28	



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

De esta manera la Sociedad Escindida también tendrá la obligación de seguir acumulando el Inventario que se tenía hasta 2004 ya que le fue transferido mediante la Escisión parte de este.

Debemos de considerar que como la Sociedad Escidente ya había acumulado a Junio un inventario mayor al que le correspondía después de la Escisión deberá de Ajustarlo con el fin de pagar únicamente lo correspondiente al ejercicio 2005.

Inventario Acumulado a Junio (antes de la Escisión)

MES	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INV. ACUM.	303,443.19	606,886.38	910,329.57	1,213,772.76	1,517,215.95	1,820,659.14

Inventario que debió de Acumular a Junio (después de la Escisión)

MES	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
INV. ACUM.	267,564.47	535,128.94	802,693.41	1,070,257.88	1,337,822.35	1,605,386.82
DIFERENCIA	35,878.72	71,757.44	107,636.16	143,514.88	179,393.60	215,272.32

Así pues entonces en el mes de Julio solo deberá de acumular la diferencia entre los 267,564.47 que le corresponde acumular por mes y los 215,272.32 que acumulo de más antes de la Escisión lo que nos da como resultado una acumulación neta para el mes de julio de 52,292.15 que sumado con los primeros seis meses serían 1,872,951.29 y para comprobarlo solo tenemos que multiplicar los 267,564.47 por los siete meses a los que estamos acumulando el inventario.

Caso contrario para la Sociedad Escindida ya que al comenzar su ejercicio a partir de julio deberá de acumular el inventario dividiendo los 430,544.66 de inventario anual únicamente entre los seis meses restantes para terminar el ejercicio y acumularlos de la siguiente manera:

MES	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
INV. ACUM.	71,757.44	143,514.89	215,272.33	287,029.77	358,787.22	430,544.66

De esta manera cumplimos con lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación a aquellas empresas que optan por Acumular el Inventario y además realizan una Escisión.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.11. TRANSMISIÓN DE LA CUCA EN LA ESCISIÓN

ART. 89 Catorceavo Parrafo LISR.- Cuando ocurra una escisión, de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dicho acto, según corresponda. En el caso de escisión de sociedades, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Como se menciona en este artículo deberemos de dividir el saldo de la CUCA (cuenta de capital de aportación) entre la Escidente y la Escindida en la proporción en que se haya dividido el capital contable basándonos en el estado de posición financiera utilizado para llevar a cabo la escisión, siguiendo con nuestro ejemplo calcularemos la proporción que tiene cada empresa del Capital Contable y obtendremos como resultado el siguiente:

		Porcentaje del Capital De cada Sociedad
Capital Contable Escidente	12,141,233.79	62.84%
+		
Capital Contable Escindida	7,180,000.00	37.16%
=		
Capital Contable al 30-06-2005 (Según último balance)	19,321,233.79	100%

Una vez determinados los porcentajes en que se repartió el Capital Contable a cada Sociedad, realizaremos la división de la CUCA quedando de la siguiente manera:

Cuca para Sociedad Escidente	11,912,235.48
+	
Cuca para Sociedad Escindida	7,044,218.18
=	
Saldo de Cuca actualizada al 31-12-2004	18,956,453.66

Derivado de este Artículo muestro en el **Anexo I** de este Capítulo la integración de la CUCA antes de la Escisión, así como la parte de la CUCA con la que se quedará cada una de las Sociedades.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.12. TRANSMISIÓN DE LA CUFIN EN LA ESCISION

Ademas de realizar la repartición de la CUCA tambien deberemos de realizar lo mismo con la Cuenta de Utilidades Fiscales Neta, tal y como se nos menciona en el articulo 88 de la LISR.

ART. 88 Ultimo Parrafo LISR.- El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta debera transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de escisión. Dicho saldo se dividira entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporcion en que se efectue la participación del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Lo que hasta el año 2001 era opcional para los contribuyentes, con la entrada en vigor de la Ley actual, es obligatorio transmitir el saldo de la CUFIN, señalándose que en el caso de escisión esta se efectuara en la proporcion en que e reparta el capital contable del estado de posición financiera, lo que eliminara las dudas que en el pasado existian ya que se aludia en forma generica al concepto de "capital".

Como podemos ver el procedimiento para realizar la division de la CUFIN entre la sociedad Escidente y Escindida es igual a como lo hicimos con la CUCA, por lo tanto al ya contar con la proporcion de capital contable que se les transfirió a cada una de las sociedades la CUFIN quedaria dividida como sigue:

Cufin para Sociedad Escidente	183,483.69
+	
Cufin para Sociedad Escindida	108,501.82
=	
Saldo de Cufin actualizada al 31-12-2004	<u>291,985.51</u>

Asi como lo hice con la CUCA en el **Anexo I** y **II** de este tema muestro la integración de la CUFIN, antes de la Escisión, asi como la parte de la CUFIN con la que se quedara cada una de las Sociedades.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.13. TRANSMISION DE LAS PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR

ART. 61 Ultimo Parrafo LISR.- En el caso de Escision de sociedades, las perdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, se deberan dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporcion en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando esta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporcion a que se refiere este parrafo, se deberan excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

Como puede observarse juegan un papel importante las actividades que preponderantemente realizaba la empresa escidente antes de realizar la Escision para efectos de determinar la asignacion de las perdidas, por lo que sera necesario tomar muy en cuenta esta disposicion para efectos de evitar el que se llegase al extremo de no transmitir perdida alguna a las escindidas.

En nuestro caso como no existia perdida fiscal alguna no realizaremos ningun calculo.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.14. FECHA DE ADQUISICION EN TRASPASOS DE ACTIVOS FIJOS

Con motivo de la Escision es muy comun que parte de los activos transferidos a las sociedades Escindidas correspondan a activos fijos, ya que sin ellos seria muy complicado que las nuevas sociedades puedan realizar adecuadamente sus operaciones, de aqui que es importante conocer las cantidades que por motivo de la escision podemos depreciar y deducir de los activos recibidos, asi como la fecha que considerara la Escindida como fecha de adquisicion de los mismos, por lo tanto la Ley nos menciona que:

ART. 37 Tercer Parrafo LISR.- Cuando los bienes se adquieran con motivo de Escision de sociedades, se considerara como fecha de adquisicion la que le correspondio a la Sociedad Escidente.

Ademas de considerar lo anterior tambien es importante mencionar que la Sociedad Escindida no deba de depreciar los bienes por montos mayores a los que tenian pendientes de depreciar cuando se encontraban en poder de la Escidente, tal y como se menciona en el siguiente articulo.

ART. 42 Fraccion IV LISR.- En los casos de bienes adquiridos por Escision de sociedades, los valores sujetos a deduccion no deberan ser superiores a los valores pendientes de deducir en la Sociedad Escidente.

Se presupone que al haber cumplido los requisitos del articulo 14-B no existe enajenacion de bienes para efectos fiscales por lo que la sociedad Escindida deba de considerar como fecha del Activo la misma fecha en que fueron adquiridos por la Escidente, asi como tampoco deba depreciarlos por montos mayores a los pendientes de depreciar antes de la Escision.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.15. COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE APLICARA LA SOCIEDAD ESCINDIDA

Una vez realizada todas las transferencias a la Sociedad Escindida, puede comenzar a realizar actividades pero para eso necesita conocer el coeficiente que utilizara para realizar sus pagos por lo tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos menciona.

ART. 14 Quinto Parrafo LISR.- Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escision de sociedades efectuaran pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la escision, considerando, para ese ejercicio, el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente en el mismo. El coeficiente a que se refiere este parrafo, tambien se utilizara para los efectos del ultimo parrafo de la fraccion I de este articulo. La sociedad escidente considerara como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escision, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrio la escision y no se podran asignar a las sociedades escndidas, aun cuando la sociedad escidente desaparezca.

En nuestro ejemplo la Sociedad Escidente tenia un coeficiente del 0.36% por lo que la Sociedad Escindida comenzara a calcular sus pagos provisionales con este mismo coeficiente desde el mes en que ocurra la escision, es decir a partir del 01 de julio del 2005.

La fraccio I a la que hace referencia este parrafo se refiere al procedimiento a seguir para calcular el coeficiente de utilidad, asi como considerar el ultimo coeficiente calculado cuando no se genere coeficiente en el ejercicio pudiendo regresarnos hasta cinco años atras.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.16. TRANSMISION DEL IMPAC EN LA ESCISION

PROCEDIMIENTO PARA LOS CASOS DE ESCISION DE SOCIEDADES

ART. 13-A LIA.- En la escisión de sociedades, las sociedades escindentes y las escindidas estaran a lo siguiente:

DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES

I. En el ejercicio en que se efectuó la escisión y el siguiente, para efectos de los párrafos tercero y quinto del artículo 7º de esta Ley, determinaran el monto de los pagos provisionales del periodo que corresponda, considerando el impuesto actualizado del ultimo ejercicio de 12 meses de la sociedad antes de la escisión, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas del valor de su activo a que se refiere el artículo 2º de la misma, después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles, existentes a la misma fecha, en los términos del artículo 5º de este ordenamiento. El impuesto del último ejercicio de 12 meses se actualizara por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior al de 12 meses, hasta el ultimo mes del ejercicio inmediato anterior a aquel por el cual se calcula el impuesto.

El parrafo tercero y quinto del articulo 7º de esta ley se refieren a la determinación de los pagos provisionales actualizados que deberan de realizar los contribuyente obligados a ello, por lo tanto, como lo establece esta fraccion se debera de dividir dicho impuesto entre la sociedad escidente y las escindidas en proporción en que, a la fecha de la escisión participe cada una de las sociedades del valor de su activo.

En nuestro ejemplo el impuesto actualizado del último ejercicio de 12 meses es el correspondiente al ejercicio 2004, el cual se determino y actualizo de la siguiente manera:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

RESUMEN DEL IMPAC 2004

ABARROTES EL PORVENIR S.A. DE C.V. DETERMINACIÓN DEL IMPAC POR 2004	
CONCEPTO	IMPORTE
PROMEDIO ACTIVOS FINANCIEROS	13,716,617.17
PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS	765,245.01
PROMEDIO DE TERRENOS	0.00
PROMEDIO DE INVENTARIOS	16,974,787.45
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	31,456,649.63
(-) VALOR PROMEDIO DE DEUDAS	8,970,184.86
BASE DEL IMPAC	22,486,464.76
TASA 1.80%	1.80%
IMPUESTO DEL EJERCICIO	404,756.37

ACTUALIZACIÓN DEL IMPAC 2004

IMPUESTO DEL EJERCICIO	404,756.37
INPC DICIEMBRE 2004	112.5500
INPC DICIEMBRE 2003	106.9960
FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	1.0519
IMPUESTO ACTUALIZADO	425,763.22
IMPAC MENSUAL PARA PAGOS PROVISIONALES EN 2005	35,480.27



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

El impuesto al activo determinado del ejercicio 2004 es de \$ 404,756.37, que actualizado conforme al artículo 7o cuarto párrafo de la misma ley nos da como resultado \$ 425,763.22.

Ahora bien deberemos de determinar la proporción en que cada sociedad participe al momento de la Escisión en el valor de su activo a que se refiere el Artículo 2o, después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles, existentes a la misma fecha, en los términos del artículo 5o, por lo tanto se deberá de realizar un cálculo del impacto correspondiente del 01 de Enero al 30 de junio del 2005 (fecha de la escisión), con el fin de conocer el valor de su activo a esta fecha y así poder determinar la proporción en que cada sociedad participa de su valor, tal y como se muestra en los **Anexo I, II, III Y IV** de este tema.

El cálculo del valor del activo que se muestra en los anexos nos arrojan las siguientes proporciones:

	Valor del Activo	Proporción de Participación En el Valor de su Activo
Sociedad Escidente	12,352,403.66	62.57%
Sociedad Escindida	7,389,100.49	37.43%
Antes de Escisión	19,741,504.15	100%

Una vez determinada la proporción a que se refiere este artículo podemos conocer los pagos provisionales que efectuarán las sociedades en este ejercicio como para el siguiente, multiplicando los porcentajes por el impuesto actualizado del ejercicio 2004 dándonos como resultado el siguiente:

	Pagos Provisionales a realizar
Pagos provisionales para Escidente	266,400.05
Pagos provisionales para Escindida	159,363.17
Impuesto Actualizado del 2004	425,763.22



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ACREDITAMIENTO POR LA SOCIEDAD ESCINDENTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES A LA ESCISION

II. La sociedad escidente acreditará en el ejercicio de que se trate, la totalidad de los pagos provisionales enterados en dicho ejercicio, con anterioridad a la escisión, incluso cuando los pagos provisionales los hubiera efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7º-A de esta Ley. En ningún caso las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente.

En nuestro ejemplo se optó por realizar los pagos del IMPAC de conformidad con lo establecido por el artículo 7-A es decir se compara el IMPAC contra el ISR y se paga el mayor como podemos ver en nuestra hoja de trabajo de los pagos provisionales a junio 2005 la cual anexo después de esta hoja en ningún mes fue mayor el IMPAC que el ISR por lo que en el transcurso del ejercicio no existe pago provisional a acreditar.

OPCION DEL ISR ANUAL BASADO EN EL DEL PENULTIMO EJERCICIO

III. La sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5º-A de esta Ley, cuando la hubiera ejercido la escidente, en cuyo caso en el ejercicio en que se efectúa la escisión y el siguiente, deberán considerar ambas sociedades, el impuesto del penúltimo y último ejercicio inmediato anterior al de la escisión, en la proporción a que se refiere la fracción I de este artículo. A partir del tercer ejercicio en que se efectúa la escisión considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a la sociedad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior.

En caso de que la escidente no haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 5-A de esta ley con anterioridad a la escisión y la escidente y las escindidas ejerzan dicha opción en el ejercicio en que se efectúa la escisión o en el siguiente, deberá hacerlo en los términos que establece el párrafo anterior.

El mecanismo para determinar la proporción en que se dividirá el impuesto actualizado es el mismo que realizamos en la fracción I con la diferencia de que el impuesto que se repartirá será el que se determinó en el penúltimo ejercicio por haber optado por pagarlo de conformidad con esta fracción, a lo que las sociedades escindidas tendrán que apegarse también.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

4.17. OBLIGACIÓN DE DICTAMINARSE POR ESCISION

Además de cumplir con todas las disposiciones fiscales, contables, administrativas y legales la autoridad hacendaría legislo para obligar al contribuyente a dictaminar sus estados financieros con el fin de que un C.P Autorizado verifique que todos y cada uno de los requisitos obligatorios para llevar a cabo una Escision se hayan realizado apegados a la Ley por lo que se menciona la obligación en el siguiente articulo:

ART. 32-A LIA.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, estan obligadas a dictaminar, en los terminos del articulo 52 delCodigo Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador publico autorizado.

ART. 32-A FRACCION III LIA.- La Escindente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no sera aplicable a la escindente cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

Asi pues tanto la sociedad Escindente ABARROTES EL PORVERNIR SA DE CV como la sociedad Escindida LA CHIQUITA SA DE CV deberan de dictaminar sus estados financieros por el ejercicio fiscal 2005 asi como tambien por el siguiente es decir 2006 ya que la Escindente no desaparece después de la Escisión.

Asi pues una vez analizados todos los aspectos que intervienen en una Escisión podemos concluir en que la Escisión que realizamos en nuestro ejemplo esta constituida tanto legalmente en los terminos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, Contablemente al realizar las afectaciones en cada una de las empresas, asi como fiscalmente a verificar articulo por articulo que se cumplieran cada una de las disposiciones tanto para evitar la Enajenación como para realizar la adecuada repartición de las diversas cuentas fiscales analizadas anteriormente.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 5. **PLANEACION FISCAL EN FUSION Y ESCISION**

5.1. FUSION Y ESCISION COMO ESTRATEGIA PARA EVITAR LA ACUMULACION DE LOS INVENTARIOS

Como pudimos observar en los Temas 3.9 y 4.10 referentes al Tratamiento del Costo de Ventas en Fusión y Escisión de Sociedades, el legislador tuvo el cuidado de no dejar fuera de la Obligación de seguir Acumulando los Inventarios a aquellas Sociedades que se Fusionan o se Escinden mediante una serie de calculos los cuales ya observamos anteriormente, sin embargo recordando el Artículo 3 Fracción IV de Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR, habla sobre la “**opcion**” de poder deducir el costo de ventas de los inventarios anteriores al 31 de Diciembre 2004, siempre y cuando las Sociedades opten por Acumular de igual manera los inventarios en un determinado numero de años de acuerdo a la rotacion de los mismos, calculandolo de acuerdo a la Fracción V del mismo Artículo.

Ahora bien como se puede observar la Acumulación de los Inventarios es unicamente “opcional” es decir cualquier empresa puede optar por no realizarlo pero con la desventaja de no poder deducir el costo de ese inventario al momento en que se venda.

Hasta aquí parece logico que la mayoría de las empresas optaran por Acumular el Inventario con el fin de ir pagando poco a poco los impuestos determinados por las ventas de las mercancías anteriores a 2005 y de esta manera evitar pagos excesivos de impuestos que los llevaran a la descapitalizacion total.

Pero aquí cometi un error muy grave el legislador ya que como se muestra tanto en los parrafos Antepenultimo (Escisión) y Penultimo (Fusion) del Artículo 3 de Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR, unicamente esta legislada la forma en que continuaran acumulando los Inventarios las sociedades que optaron por la Acumulacion y que ademas se Escindan o se Fusionen dejando puerta abierta para aquellas que no optando por la Acumulación de los Inventario realicen ademas una Escisión o una Fusion de Sociedades.

De aquí podemos mencionar que si una empresa termina el ejercicio 2004 con un Inventario muy alto puede optar por una estrategia fiscal consistente en :

- 1.- No optar por Acumular los Inventarios, ya que una vez tomada la opción es irreversible.
- 2.- Realizar una Escisión.
 - a) Escisión Parcial.- Si se realiza la Escisión por esta opcion, la Sociedad Escidente que sera la que subsista debera de transferir todo su inventario al 31 de Diciembre del 2004 a una o varias Sociedades Escindidas con el fin de que la Escidente no se quede con nada del Inventario anterior a 2005.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

- b) Escisión Total.- Si se realiza la Escisión por esta opción no existirá problema alguno ya que al desaparecer la Escidente las Escindidas se tendrán que repartir el Inventario incluyendo el anterior al 2005.

3.- Realizar una Fusión.

- a) Fusión por Integración.- Esta opción consiste en que todas las empresas fusionadas desaparezcan creando una nueva sociedad Fusionante, de esta manera la nueva Sociedad tendrá el total de los inventarios de las fusionadas incluyendo los inventarios existentes al 31 de diciembre del 2004.
- b) Fusión por Absorción.- Esta opción consiste en que una empresa Absorba a otra u otras, aquí el problema es que al no desaparecer la Fusionante (empresa que subsiste) tendrá aun en su poder los Inventarios anteriores al 31 de Diciembre del 2004 por lo que esta estrategia no le sirve.

De esta manera las nuevas sociedades Escindidas así como las nuevas sociedades Fusionantes tendrán en su poder inventarios anteriores al 31 de diciembre del 2004 que correspondían a las sociedades escidentes y fusionadas pero que sin embargo para las nuevas empresas creadas por la realización de la Escisión o la Fusión no representan inventarios anteriores a 2005 ya que estas empresas son de nueva creación por lo que al no existir mecánica o tratamiento fiscal para esta posibilidad las nuevas sociedades podrán deducir el costo de ventas de esas mercancías sin tener que acumular las mismas, de aquí la importancia de que el legislador no haya previsto esta opción, por lo que en el ejercicio 2005 varias empresas optaron por esta estrategia fiscal que sin dudas les representan grandes cantidades de ahorro en impuestos.

Un ejemplo del ahorro que se puede generar por la aplicación de esta estrategia fiscal la veremos reflejada en los casos prácticos que en esta tesis planteamos por ejemplo:

En la Escisión que realizamos de la Sociedad **ABARROTES EL PORVENIR SA DE CV** de no haber optado por Acumular los Inventarios hubiera estado en la posibilidad de ahorrar varios millones en ISR como a continuación se muestra:



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

ABARROTES EL PORVENIR SA DE CV (Sociedad Escidente)

↓
Opta por no aplicar la Acumulación de los Inventarios y

↓
Transfiere a la nueva Sociedad Escindida **LA CHIQUITA SA DE CV**
Todo su Inventario en existencia al 31 de Diciembre de 2004 por \$ 18'206,591.33

↓
La nueva Sociedad Escindida no tiene la obligación de Acumular los Inventarios y puede realizar la deducción del costo del mismo al no existir legislación sobre el tema.

↓
Ahorro Estimado de ISR por Escisión (\$ 18'206,591.33 x 30%) \$ 5'461,977.00

Por otra parte en nuestro ejemplo de Fusion por Integración al igual que en la Escisión se ahorraria una buena cantidad de impuesto como a continuación se muestra:

LA MAQUINITA SA DE CV + TODO DE TODO SA DE CV SOCIEDADES FUSIONADAS

↓
Opta por no aplicar la Acumulación de los Inventarios y

↓
Transfieren a la nueva Sociedad Fusionante **MAQUINARIA Y REFACCIONES DEL SUR SA DE CV** todo sus Inventarios en existencia al 31 de Diciembre de 2004 el cual entre las dos fusionadas asciende a \$ 39'730,831.26

↓
La nueva Sociedad Fusionante no tiene la obligación de Acumular los Inventarios que le transfirieron y puede realizar la deducción del costo del mismo al no existir legislación sobre el tema.

↓
Ahorro Estimado de ISR por Fusion (\$ 39'730,831.26 x 30%) \$ 11'919,249.38



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Como se puede observar el beneficio al aplicar esta laguna fiscal es significativa y tentadora por lo que muchas empresas cuyos inventarios eran elevados optaron por aplicarla aun sabiendo que seguramente las autoridades hacendarías no aceptarían esta deficiencia en la ley y se pelearía en los tribunales federales teniendo la ventaja los contribuyentes ya que como sabemos en nuestro país como en muchos otros cualquier obligación si no esta manifestada en ley no es aplicable, y en este caso hemos demostrado que no existe tratamiento para estos casos.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 6. TRANSFORMACION DE EMPRESAS EXTRANJERAS EN MEXICANAS

6.1. ¿GRAVARIA SU FUSION O ESCISION CON OTRA EMPRESA MEXICANA?

El proposito de este analisis consistira en ampliar el comentario dado dentro del precepto de **REFORMA 2004**, asi como definir el alcance de lo dispuesto por el último parrafo del citado articulo 14-B del CFF, que textualmente señala lo siguiente:

Lo dispuesto en este articulo, solo se aplicara tratandose de fusion o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.

Evidentemente, de la descripción anterior se desprende que el tema se centra en definir si el precepto es tambien aplicable a la fusion de sociedades que, habiendose constituido originalmente conforme a las leyes de otro pais, adoptan posteriormente la nacionalidad mexicana; siempre y cuando estas cumplan con todos los requisitos establecidos en nuestras leyes.

Como parte inicial para el analisis que debe efectuarse, resulta necesario considerar que el articulo 14 del CFF señala que se considera enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepcion de los actos de fusion y escisión a que se refiere el articulo 14-B del mismo codigo.

De la lectura a las disposiciones antes mencionadas, inicialmente se puede desprender que su intencion es calificar, como excepcion a la regla de transmision de propiedad, ocurrida en el caso de una fusion o escisión, como una enajenación, siempre y cuando se de cumplimiento a la presentación de las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas, correspondientes a las sociedades fusionadas o escindidas que con motivo de tales actos dejan de existir, asi como de los avisos ante las autoridades fiscales y, en su caso, de los requisitos aplicables por actividad o tenencia accionaria.

Sin embargo, y mas alla de lo anterior, a partir de 2001 en el articulo 14-A del CFF (ahora 14-B) se adiciono un parrafo, el cual establece que lo dispuesto en el citado numeral solo se aplicara tratandose de escison o fusion de sociedades consituidas, de conformidad con las leyes mexicanas.

Por tanto, resulta necesario definir si es posible considerar que una sociedad se encuentra constituida de conformidad con las leyes mexicanas, derivado del cambio de su nacionalidad, asumiendo que esta fue establecida en un principio bajo las leyes de otro pais (por ejemplo,



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

una sociedad cuyos accionistas decidieron formar en otro país y que, posteriormente, acuerdan convertirla en mexicana).

En este sentido, primeramente es necesario definir lo que se entiende por “sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas”; para lo cual, resulta indispensable definir el alcance de los vocablos “constituir” y “constitución”.

Atento a lo anterior, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, señala lo siguiente:

Constituir. 1. Formar, componer, ser. 2. Establecer, erigir, fundar. 3. Asignar, otorgar, dotar a alguien o algo de una nueva posición o condición.

Constitución. 1. Esencia y calidades de una cosa que la constituyen como es y la diferencian de las demás. 2. Cada una de las ordenanzas o de los estatutos con que se gobierna una corporación. 3. Conjunto de leyes por que se rige.

De las definiciones anteriores se puede apreciar que “constituir”, como verbo, establece no solo la acción de formar sino también la de ser de una cosa o persona.

También “constituir” utilizado como verbo, significa dotar a algo de una nueva condición. Por su parte, “constitución”, como adjetivo, hace referencia a la esencia y calidades de una cosa que la diferencia de las demás y, respecto a entes corporativos, a las leyes o estatutos que la gobiernan.

De lo anterior se puede advertir que gramaticalmente, el término de “sociedad constituida” mencionado en el último párrafo del artículo 14-B del CFF, podría hacer referencia a la forma de organización que tiene una sociedad, de conformidad con el derecho normativo que la rige.

Entonces, desde el mismo punto de vista gramatical, el afirmar que una sociedad está constituida de conformidad con las leyes mexicanas, puede admitir los siguientes significados:

1. Que la sociedad se formó con base en dichas leyes.
2. Que la sociedad está organizada de conformidad con dichas leyes.

Antes de continuar con el análisis, conviene recordar que la personalidad jurídica que gozan las personas morales, no es sino producto del reconocimiento que de dicha personalidad se hace por parte de las leyes de un Estado en particular, por reunirse los requisitos que dicho orden jurídico exige para tal efecto.

Entonces, el determinar bajo qué ley está constituida u organizada una sociedad, debería ser más importante que el referirse al ordenamiento jurídico bajo el cual se creó la persona moral. Es decir, dicha referencia debería corresponder al ordenamiento respecto del que se cumplen los requisitos necesarios para que se le reconozca su personalidad jurídica, igualmente cabe señalar que existen diversos preceptos en nuestro derecho positivo de los que se desprende que



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

el termino “constituir” es utilizado por el legislador, tanto para referirse al acto en el cual se creo la sociedad, como a las leyes bajo las cuales se encuentra regulada.

Al respecto, el Codigo Civil Federal y la Ley General de Sociedades Mercantiles en sus numerales 2736 y 251, respectivamente, reconocen que la referencia a la constitución de una sociedad, puede tener dos significados distintos, al establecer lo siguiente:

Artículo 2736 CCF. La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusion de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regiran por el derecho de su constitución, entendiendose por tal, aquel del Estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.

En ningun caso el reconocimiento de la capacidad de una persona moral extranjera excedera a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyo.

Artículo 250 LGSM. Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad juridica en la Republica

Artículo 251 LGSM. Las sociedades extranjeras solo podran ejercer el comercio desde su inscripcion en el Registro.

La inscripción solo se efectuara previa autorización de la Secretaria de Comercio y Fomento Industrial, en los terminos de los articulos 17 y 17-A de la Ley de Inversion Extranjera.

...

I. Comprobar que se han constituido de acuerdo con las leyes del Estado del que sean nacionales, para lo cual se exhibira copia autentica del contrato social y demas documentos relativos a su constitución, y un certificado de estar constituidas y autorizadas conforme a las leyes, expedido por el representante diplomatico o consular que en dicho estado tenga la Republica...

De la lectura efectuada al articulo 2736 del CCF y del articulo 250 de la LGSM, se puede interpretar que una sociedad se considerara constituida cuando las leyes bajo las cuales se encuentra organizada le reconozcan personalidad juridica, siempre que reuna los requisitos necesarios para su creacion.

Es de resaltarse que el precepto en analisis no exige que las sociedades se hayan creado con base en la legislación del Estado de que se trate, sino que cumplan con los requisitos necesarios de forma y fondo, para la creación de ese tipo de sociedades.

Lo anterior, podria ser consecuencia de que al transformarse y cambiar de nacionalidad, una sociedad extranjera adopta los requisitos necesarios para que la ley mexicana le reconozca personalidad juridica, por lo que desde ese momento se encuentra constituida con arreglo a las leyes de nuestro pais.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Dichos requisitos son precisamente aquellos que deberían haberse observado para constituir a la sociedad desde un inicio, bajo el tipo legal que se adopta.

En ese sentido, el concluir lo contrario implicaría que una sociedad que cambia de nacionalidad y adopta un tipo legal previsto en la Ley General de Sociedades Mercantiles, seguiría rigiéndose por el derecho del país en el que se constituyó y no precisamente por las leyes mexicanas.

Así las cosas, si se admite que el término “constituido” acepta también el significado de “encontrarse organizado con arreglo a las leyes de”, sería perfectamente admisible el cambio de nacionalidad de una persona moral para convertirse en una sociedad mexicana.

Por otra parte, y como un aspecto posiblemente contrario al análisis que se ha venido efectuando, conforme al Artículo 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su primera parte se establece que para estar en posibilidad de inscribir una sociedad en el Registro Público, la misma debe comprobar que se ha constituido de conformidad con las leyes del Estado en que sean nacionales.

Entonces, del precepto claramente se desprende que una sociedad está constituida, de conformidad con las leyes del Estado del que es nacional. Así las cosas, una sociedad extranjera que adopta la nacionalidad mexicana, no estaría constituida de acuerdo con las leyes de nuestro país.

¿LA INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “CONSTITUIDA” DEBE REFERIRSE A LA FORMA DE ORGANIZACIÓN DE LA SOCIEDAD Y NO A LA CREACIÓN O NACIMIENTO DE LA MISMA?

Por lo tanto, el último párrafo del artículo 14-B probablemente debería referirse a la forma de organización de la sociedad; es decir, que la misma debe de cumplir con los requisitos que establecen las leyes de la República Mexicana para considerarse constituida con arreglo a las mismas, mas no al crear o nacimiento de la sociedad.

El criterio anterior se ve sustentado con lo planteado por el legislador en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio de 2001, que respecto del Artículo 14-A del CFF, estableció:

El Código Fiscal de la Federación establece que toda transmisión de propiedad se considera enajenación. Como excepción, se establecen los casos de fusión o escisión de sociedades, mismos que no se consideran enajenación cuando se cumpla con ciertos requisitos de control.

No obstante, algunos contribuyentes han interpretado que la fusión o la escisión pueden realizarse aun con empresas residentes en el extranjero. Esta no es la



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

interpretación adecuada de la disposición, **ya que los controles** que se establecen para asegurar que la fusión o la escisión no se empleen como **subterfugio** para realizar la enajenación sin el pago de los impuestos correspondientes, **no se puede verificar en el caso de empresas residentes en el extranjero.**

Por ello, se propone a esa Soberanía aclarar en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, como fue la intención original del legislador, que los regímenes de fusión y de escisión como excepción a la regla general de enajenación, solo aplican tratándose de sociedades que se hayan constituido en el territorio nacional.

De los anteriores párrafos, se tiene que la intención del legislador fue evitar la evasión en los supuestos en que opere la enajenación, en los casos de fusión y escisión de sociedades residentes en el extranjero, puesto que no son susceptibles de un control efectivo por parte de las autoridades mexicanas.

Supuesto que si se cumpliría cuando tales sociedades se organicen y sean regidas bajo las leyes mexicanas, siempre y cuando cumplan con las formalidades de ley.

CONCLUSIÓN

En este orden de ideas se podría pensar que en tanto la sociedad se encuentre organizada conforme a las leyes mexicanas, debe ser considerada como una sociedad constituida de conformidad con las mismas, independientemente de que la compañía se haya creado originalmente con arreglo a una legislación de otro país.

Por lo anterior, la limitante establecida en el último párrafo del artículo 14-B del CFF, en cuanto a que no habrá enajenación en los casos de escisión o fusión de sociedades, siempre que estas se encuentren constituidas de conformidad con las leyes mexicanas, no deberá ser aplicable a una sociedad que, habiéndose creado en otro país, cambie su nacionalidad para convertirse en mexicana, toda vez que como se señaló, la misma se encontraría organizada conforme a nuestra legislación, por lo que debería ser considerada como una sociedad constituida de conformidad con las mismas.

Finalmente, lo aquí expuesto con cierta certeza será un tema controversial, de no aceptarse la interpretación presentada, debido a que provocaría que la fusión o escisión tuviesen efectos fiscales de naturaleza negativa para las partes involucradas. Aspecto que eventualmente sería del interés de nuestras autoridades fiscales.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 7.

CONCLUSIÓN

A los contadores, a los estudiantes de la contabilidad, en general a todos que directa o indirectamente requieren de un instrumento de información dentro de lo que son las figuras jurídicas de fusión y escisión de Sociedades, en este trabajo pudieron encontrar elementos que pretenden ayudar en la formación de un criterio formal basado en el seguimiento de las distintas legislaciones aplicables al tema, además de incluir criterios de algunas obras, de diferentes autores de los cuales se resumen comentarios acerca del tema tratado en la presente obra.

Todo ciudadano que intervenga directa o indirectamente en el tema de fusión o escisión de sociedades debe tener conocimientos actualizados, debe leer con responsabilidad y conocer las legislaciones y principios de la Ley General de Sociedades Mercantiles, percatarse de sus derechos y obligaciones y en primer término aquellas personas que desempeñan sus actividades en este campo de acción, para tener una realidad a través de su conocimiento que es así como se adquiere la capacidad de desenvolvimiento individual, cultural, política y socialmente.

Por todo lo anterior la tarea de investigar sobre la fusión y escisión de sociedades mercantiles, ha sido muy interesante, buscar y encontrar lo que queremos saber cuando esta información no es solamente datos precisos y fríos, y si es buscar y encontrar datos que nos enseñan los aspectos legales de las sociedades desde su formación, sus legislaciones externas e internas, sus procedimientos para desarrollar las actividades a las que están encaminadas, los principios a que deben sujetarse para el buen funcionamiento de las organizaciones, la manera de ir encontrando formas que aseguren la lealtad del actuar de quienes conforman la sociedad, los procedimientos para terminar con la sociedad cuando se sabe que no está funcionando para el objetivo por el que se creó, el nombramiento de quienes o quién se hará cargo del trámite que ha de llevarla en la fusión o escisión, y por último la decisión de seguir adelante con lo que es la empresa, y lo que será al fusionarla con otras empresas o llevar a cabo la escisión para salvar la parte de los socios que quieran seguir adelante en esta tarea, siempre tratando de ser respetuoso con lo que marca las legislaciones que intervienen para el buen funcionamiento dentro de una sociedad.

La información presentada en la presente tesis nos ayuda a analizar y a comprender que es la fusión y escisión de Sociedades Mercantiles; que las conforma, que leyes las rigen y de que depende su continuidad. Con la posibilidad de encontrar la fusión o escisión de la misma con otras organizaciones de características similares que se presenten en el desarrollo de una nueva empresa creada con varias que han llegado a la liquidación.

En esta obra hemos pasado el análisis de las diferentes etapas de una relación jurídica, los factores que propiciaron su vida y de los que incitaron a la fusión o escisión, de las causas y terceros que intervienen en el último aliento de la organización y de la esperanza que es el concepto de la fusión o escisión de sociedades. Es un tema interesante, práctico, moderno, ágil, actualizado en los medios de comunicación, en los medios de información, en nuestras legislaciones y en las



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

legislaciones extranjeras; escribir sobre todo lo anterior realmente me causo un interés profundo y un deseo por saber más acerca de este tema.

Es indudable que queda mucho por explorar y especificar con lo extenso que es el tema presente; por lo mismo creo, que sí cumplí con el objetivo principal de la investigación; leer, analizar, comprender, y aportar conocimientos mediante casos teoricos-practicos para su mejor comprensión, por esto y mas espero que la presente tesis pueda servir como guía para estudiantes, profesores, empresarios para cualquier persona.



FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES

TEMA 8.

BIBLIOGRAFIA

Libros y Revistas Consultadas

Bitácora Fiscal 2006 Basica del C.P Javier Beldares Sanchez
Editorial Gasca Sicco.

Prontuario Fiscal 2005 Correlacionado
Editorial Thomson.

Fisco Agenda 2004 y 2006 Correlacionadas
Editorial Isef.

Ley General de Sociedades Mercantiles
Editorial Trillas.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de la Comision Fiscal 2003-2005 Decima Edicion
Publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Publicos A.C.

Contabilidad Superior Decima Cuarta Edicion
Editorial Banca y Comercio S.A DE C.V.

Resolucion Miscelanea Fiscal 2005 de Raul Camacho Fuerte
Editorial Negra

Revistas de Consulta Fiscal “Puntos Finos”
Dofiscal Editores

Revistas del Organo Oficial de Difusión del Instituto Mexicano de Contadores Publicos AC

Paginas de Internet Consultadas

www.Lexisnexus.com.mx

www.Nuevoconsultoriofiscal.com.mx

www.sat.gob.mx

www.shcp.com.mx

www.dof.gob.mx