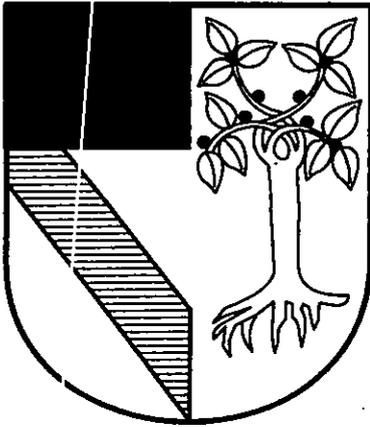


308908 2
2ej



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA

Con Estudios Incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México

**ESCISIÓN DE
SOCIEDADES MERCANTILES.**

TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL
SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN
PRESENTAN COMO TESIS

**ERICKA DE ALVA URIBE
RODRIGO EFRAÍN POLO OJEDA.**

PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA

C.P. HÉCTOR ARGAIZ
DIRECTOR DE TESIS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MÉXICO, D.F.

26/3/97

1998



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIAS.

- A mis padres:* *Por haberme dado la vida, por su amor, cariño, cuidado, estímulo, ayuda y sobre todo, por su incondicional apoyo.*
- A Dios:* *Por haberme puesto en este camino con mis defectos y virtudes.*
- Al profesor C.P. Héctor Argaiz:* *Por su colaboración, ayuda, conocimiento, estímulo, orientación y apoyo a lo largo de la investigación de este trabajo.*
- Al profesor C.P. Claudio M. Rivas:* *Por haber creído en nosotros y permitimos realizar juntos esta tesis.*
- A la Universidad Panamericana:* *Por haber sido mi casa de estudios a lo largo de cinco años, donde a través de todos mis profesores, aprendí muchos conceptos para mi vida profesional, pero también muchos otros que me están sirviendo y me servirán en mi vida personal y laboral.*
- A todos mis familiares y amigos:* *Que son muchos y no me bastaría esta hoja para nombrarlos a todos, por su cariño, apoyo, paciencia y comprensión.*
- Gracias a todos por creer en mí.*

Ericka.

DEDICATORIAS.

Como al principio, hoy llegamos al final de una etapa con las manos llenas de reconocimiento y al unísono y en voz alta, limpia, limpiísima agradecemos:

A mi madre: Sylvia Ojeda de Polo, alma de mi ser que agradezco infinitamente al cielo.

A mi padre: Efraín Polo Bernal, hombre de bien, que se expresa por la verdad y la justicia que llena mi razón.

A mis hermanos y familiares: A quienes por su trato y afecto, son luces que endulzan el camino de mi vida.

A mi abuelita: Sendero maravilloso en el que transito seguro guiado por su ejemplo.

A mis maestros: Cuyo pensamiento y ejemplo, lo reproduce mi espíritu que lleva al conocimiento y a la verdad.

A mis amigos: Manantiales de alegría, cuyo cariño afable y elocuente es educativo: uno para todos y todos para uno.

A Blanca Rosa: Cuya gentil belleza es fuente de inspiración y de nobles sentimientos.

A mi Universidad Panamericana: Esplendor del pensamiento que es guía y trayectoria.

Y sobre todo a Dios, a quien me ofrezco para encontrar el camino y la vida.

Rodrigo.

INDICE

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES, CONCEPTO GENERAL Y TIPOS DE ESCISIÓN

1	ANTECEDENTES.....	Página.....	3
	1.1 ANTECEDENTES GENERALES.....		3
	1.1.1 La Empresa.....		3
	1.1.2 Las Sociedades Mercantiles.....		6
	1.2 ANTECEDENTES ESPECÍFICOS.....		14
2	CONCEPTO GENERAL.....		16
	2.1 DEFINICIÓN.....		16
	2.2 DEFINICIÓN DE LAS ENTIDADES QUE PARTICIPAN EN UNA ESCISIÓN.....		20
	2.3 OBJETIVOS GENERALES Y PARTICULARES AL ESCINDIR UNA SOCIEDAD.....		20
	2.4 CAUSAS QUE MOTIVAN LA ESCISIÓN.....		21
	2.5 LA DECISIÓN DE ESCINDIR UNA SOCIEDAD.....		22
	2.6 CARACTERÍSTICAS DE LA ESCISIÓN.....		23
	2.7 DIFERENCIAS ENTRE LA FUSIÓN Y LA ESCISIÓN.....		24
	2.8 PRINCIPALES VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ESCISIÓN.....		25
3	TIPOS DE ESCISIÓN.....		27
	3.1 DE ACUERDO CON EL GRADO DE COMPLEJIDAD DE LA ESCISIÓN.....		27
	3.1.1 Escisión de una sola Sociedad.....		27
	3.1.2 Escisiones Múltiples.....		29
	3.1.3 Operaciones combinadas de Fusión y Escisión.....		32
	3.2 ATENDIENDO A LA SUBSISTENCIA O DESAPARICIÓN DE LA SOCIEDAD ESCINDENTE.....		32
	3.2.1 Escisiones Totales.....		32
	3.2.2 Escisiones Parciales.....		33
	3.3 CUANDO SE MODIFICAN LAS PARTICIPACIONES ACCIONARIAS PREEXISTENTES.....		34
	3.4 TIPOS DE ESCISIÓN DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA.....		35
	3.5 TIPOS DE ESCISIÓN EN ESPAÑA.....		35
	3.6 TIPOS DE ESCISIÓN EN LA ACTUALIDAD.....		36
	3.6.1 Escisión Pura.....		36
	3.6.2 Excorporación.....		36
	3.6.3 Escisión por Incorporación.....		36
	3.6.4 Escisión por Integración.....		37

INDICE

CAPÍTULO II.

MARCO LEGAL Y LABORAL PARA LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.

1	MARCO LEGAL.....	Página.....	38
1.1	DEFINICIÓN MERCANTIL DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.....		38
1.2	EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PODER EJECUTIVO.....		38
1.3	NATURALEZA JURÍDICA DE LA ESCISIÓN.....		40
1.4	FORMALIDADES LEGALES PARA LA ESCISIÓN (ARTÍCULO 228-BIS DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES).....		41
1.5	PRINCIPALES EFECTOS GENERADOS DE LA ESCISIÓN.....		43
	1.5.1 Relacionados con la Sociedad.....		43
	1.5.2 Relacionados con los Socios.....		46
	1.5.3 Frente a Terceros.....		47
	1.5.4 Efecto ante los Trabajadores.....		48
1.6	EL ACUERDO DE ESCISIÓN.....		49
	1.6.1 Aviso de Escisión.....		50
1.7	EL CANJE DE ACCIONES.....		55
1.8	LEGISLACIÓN DE OTROS PAÍSES.....		56
2	IMPLICACIONES LABORALES.....		56
2.1	EFECTOS RELACIONADOS CON EL PERSONAL EN LA ESCISIÓN.....		56
	2.1.1 Substitución Patronal.....		56
	2.1.2 Rescisión de la Relación de Trabajo.....		57
2.2	SUBSIDIO FISCAL.....		59
2.3	PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (PTU).....		60
	2.3.1 Ejercicio de Cálculo de la PTU.....		61

CAPÍTULO III

RÉGIMEN LEGAL DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.

1	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	Página.....	63
1.1	CONCEPTO.....		63
1.2	LA TRANSMISIÓN DE BIENES EN LA ESCISIÓN.....		64
	1.2.1 Tenencia Accionaria.....		64
1.3	PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES.....		68
1.4	AVISOS A PRESENTAR ANTE LA SHCP.....		69
1.5	LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....		72
1.6	EL DICTAMEN FISCAL Y LA TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL EJERCICIO POR ESCISIÓN.....		72

INDICE

2	IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	74
2.1	ENAJENACIÓN DE BIENES POR ESCISIÓN.....	74
2.2	PAGOS PROVISIONALES.....	75
2.3	REDUCCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES.....	78
2.4	AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES.....	81
2.5	COSTO FISCAL DE ACCIONES.....	83
2.5.1	Acciones emitidas por la Escidente.....	83
2.5.2	Acciones transmitidas a las Escindidas como parte del Activo de la Escidente.....	84
2.6	INVERSIONES Y DEPRECIACIÓN.....	84
2.7	CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	86
2.8	PÉRDIDAS FISCALES.....	87
2.9	ESTIMATIVA DE INGRESOS.....	88
2.10	ESCISIÓN DEL RESULTADO FISCAL.....	89
2.11	ESCISIÓN DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS.....	92
2.11.1	Compras Deducibles.....	92
2.11.2	Gastos Deducibles y No Deducibles.....	93
2.12	CUENTA DE CAPITAL DE APORTACIÓN (CUCA).....	94
2.13	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN).....	95
2.14	ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO.....	96
3	OTRAS CONTRIBUCIONES.....	96
3.1	IMPUESTO AL ACTIVO (IMPAC).....	96
3.1.1	Causación del Impuesto.....	96
3.1.2	Excepción del Pago del Impuesto al Activo.....	98
3.1.3	Pagos Provisionales.....	98
3.1.4	Acreditamiento del IMPAC.....	103
3.1.5	Aspectos No Regulados.....	103
3.2	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).....	103
3.2.1	Enajenación de Bienes.....	103
3.2.2	Derecho al Acreditamiento.....	104
3.2.3	Pagos Provisionales.....	104
3.3	IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (IESPS).....	105
3.4	IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES (ISAI).....	105

CAPÍTULO IV.

PASOS Y ASPECTOS CONTABLES DE LA ESCISIÓN.

1	PASOS DE LA ESCISIÓN.....	Página.....	106
1.1	PROCEDIMIENTOS DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.....		106
1.1.1	Acuerdo de Escisión.....		106
1.1.2	Disolución de Sociedades.....		107
1.1.3	Permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores.....		108
1.1.4	Balance de Escisión.....		109
1.1.5	Notificación a los Socios e Interesados.....		110
1.1.6	Efectos de la Escisión.....		111
1.2	ETAPAS DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.....		114

INDICE

2	TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ESCISIÓN.....	116
2.1	PRINCIPIOS BÁSICOS DEL BOLETÍN A-8.....	117
2.2	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD: NIC 22 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.....	118
	2.2.1 Método de Compra.....	120
	2.2.2 Método de Mezcla de Intereses.....	128
	2.2.3 Anexos a los Estados Financieros.....	130
2.3	ESTADOS UNIDOS.....	132
	2.3.1 APB Opinión No.16.....	132
2.4	CANADÁ.....	138
	2.4.1 Sección 1580.....	139

CAPÍTULO V

ESTADOS FINANCIEROS DE LA ESCISIÓN.

1	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA (Previo a la Escisión).....	Página.....	144
2	ESTADO DE RESULTADOS (Previo a la Escisión).....		145
3	ASIENTOS DE DIARIO (Escidente).....		147
4	ASIENTOS DE DIARIO (Escindida).....		148
5	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA (Antes y después de la Escisión).....		149
6	ESTADO DE RESULTADOS (Antes y después de la Escisión).....		150
7	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA (Escindida).....		151
8	ESTADO DE RESULTADOS (Derivado de la Escisión).....		151

CAPÍTULO VI.

CASO PRÁCTICO: ESCISIÓN DE SOCIEDADES.

1	ANTECEDENTES.....	Página.....	152
2	DESCRIPCIÓN DE LAS EMPRESAS ESCINDIDAS DE GILLETTE.....		154
	2.1 GILLETTE DISTRIBUIDORA.....		154
	2.2 GILLETTE MANUFACTURA.....		155
	2.3 GILLETTE DE MÉXICO.....		157
	2.4 GILLETTE INMOBILIARIA.....		158

INDICE

3	ACTIVIDADES DE LOS DIFERENTES DEPARTAMENTOS.....	159
3.1	ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE VENTAS.....	159
3.2	ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y COBRANZA.....	160
3.3	ACTIVIDADES DE ACTIVOS FIJOS.....	160
3.4	ACTIVIDADES DEPTO. DE COMPRAS (ADQUISICIÓN DE REFACCIONES)..	161
3.5	ACTIVIDADES DEPTO. DE COMPRAS (ADQUISICIÓN DE MP. Y IMPORT)..	161
3.6	ACTIVIDADES DEPARTAMENTO JURIDICO.....	161
3.7	ACTIVIDADES DE RELACIONES INDUSTRIALES.....	162
3.8	ACTIVIDADES DE MANUFACTURA.....	163
3.9	ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE TESORERÍA.....	163
4	OPERACIÓN DE AREAS ESTRATÉGICAS.....	164
4.1	OPERACIÓN DE CONTABILIDAD: FILOSOFÍA Y ESQUEMA GENERAL.....	164
4.1.1	Filosofía.....	164
4.1.2	Esquema General.....	165
4.1.3	Consideraciones del Control Interno Contable.....	165
4.1.4	Otras Consideraciones.....	167
4.2	OPERACIÓN DE COSTOS.....	168
4.2.1	Filosofía y Esquema General.....	168
4.3	DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES GENERALES.....	168
4.3.1	Pedidos y Facturación.....	168
4.3.2	Cuentas por Pagar.....	169
4.3.3	Cuentas por Cobrar.....	171
4.3.4	Inventarios.....	171
4.3.5	Nóminas.....	172
4.3.6	Activo Fijo.....	172
4.3.7	Tesorería.....	173
5	PROCESO PARA LOS PRÉSTAMOS INTERCOMPAÑIAS.....	174
6	ESQUEMA GENERAL.....	177
6.1	DESCRIPCIÓN DEL MÓDULO INTERCOMPAÑIAS.....	177
6.1.1	Antecedentes.....	177
6.1.2	Estrategia financiera.....	178
6.1.3	Estrategia operativa.....	178
7	ESTADOS FINANCIEROS DE LA ESCISIÓN (HOJAS DE TRABAJO).....	183
	CONCLUSIONES.....	206
	ANEXO 1: LEGISLACIÓN DE OTROS PAISES.....	208
	BIBLIOGRAFÍA.....	215

INTRODUCCIÓN

Al finalizar nuestra carrera universitaria, estaban de moda varios temas, entre los cuales nos llamo la atención el de la Fusión y el de la Escisión de Sociedades, dado que ambos son de reciente aplicación en las empresas mexicanas, como una opción para su reestructuración; deliberando sobre ellos al fin optamos por el que nos parece más interesante, que es el de la Escisión.

Sin embargo, la información existente acerca de la "Escisión de Sociedades" era poca y difusa, no encontramos ninguna bibliografía que incluyera todos los aspectos de la "Escisión", por lo que decidimos realizar un trabajo que abarcara todos sus aspectos y de esta manera; poder servir y orientar desde a un estudiante hasta un empresario.

En el capítulo primero, estudiamos los antecedentes generales desde qué es una empresa, qué son las sociedades mercantiles, qué es el capital de una sociedad; Asimismo, la clasificación de acciones y de asambleas. Resumimos los antecedentes específicos de los países donde nació la "Escisión". Posteriormente, nos referimos a los conceptos generales, como son: Definición, objetivos, causas, características, diferencias entre Fusión y Escisión, ventajas y desventajas y tipos de Escisión.

En el capítulo segundo, comentamos el marco legal que rige a la "Escisión de Sociedades", desde la definición mercantil, la exposición de motivos del Poder Ejecutivo, su naturaleza jurídica, las formalidades legales, los principales efectos que genera, el acuerdo y aviso de "Escisión", el canje de acciones y brevemente, en un apéndice, la legislación de otros países.

También en este capítulo, decidimos incluir las implicaciones de naturaleza laboral del tema en cuestión, como son: Los efectos relacionados con el personal. Este aspecto para nosotros es de vital importancia; al respecto, profundizamos en temas como la substitución patronal, la rescisión de la relación de trabajo, el subsidio fiscal y la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), con un sencillo ejemplo.

Uno de los capítulos más difíciles es el tercero, donde estudiamos el régimen fiscal de la "Escisión de Sociedades". El primer tema en cuestión, es el Código Fiscal de la Federación, donde nos referimos al concepto de "Escisión"; la transmisión de bienes; la tenencia accionaria; la presentación de declaraciones; la responsabilidad solidaria y el dictamen fiscal.

INTRODUCCIÓN

El segundo tema que desarrollamos es este capítulo, es el Impuesto Sobre la Renta; donde hablamos de la enajenación de bienes, los pagos provisionales, el costo fiscal de acciones, la consolidación fiscal, tratamiento de pérdidas fiscales, etc., hasta la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

Cabe mencionar que es este capítulo nos referimos exclusivamente, a la aplicación que tienen todos estos temas en la "Escisión de Sociedades", tratados mediante un desarrollo ágil y apoyados por pequeños ejercicios. También nos referimos a otros impuestos federales, como lo son el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IESP), y el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

En el cuarto capítulo, nos referimos a los pasos y la contabilización de la "Escisión", desde su procedimiento y etapas y lo que consideramos como el tema medular en este trabajo: El tratamiento contable, en el cual estudiamos temas como los siguientes: Principios básicos del boletín A-8; la Norma Internacional de Contabilidad (NIC-22), los métodos de compra y de mezcla de intereses. Es importante mencionar que incluimos una breve referencia acerca de la regulación existente en los Estados Unidos y Canadá acerca de la "Escisión de Sociedades".

Nuestro quinto capítulo es muy breve y sencillo, ya que consiste primordialmente en un pequeño ejercicio, con la finalidad de que el lector conozca y se familiarice con los estados financieros que intervienen en una "Escisión de Sociedades".

Finalmente, en el último capítulo de esta obra, desarrollamos un caso práctico real, el cual nos llamó particularmente la atención debido a su originalidad, pues se realiza una escisión parcial de sociedades.

Sin embargo, la estructura que la empresa presenta es la de un organigrama normal, con su correspondiente área de ventas, compras, finanzas, recursos humanos, etc., las cuales están divididas en varias compañías.

Primero exponemos los antecedentes de la empresa; después el desarrollo de la "Escisión", abarcando cada una de las compañías de nueva creación, también, presentamos las actividades de los diferentes departamentos, así como, sus operaciones generales y una referencia acerca del módulo intercompañías para enseguida mostrar los estados financieros que intervinieron en el proceso.

Finalmente, y una vez desarrollado y estudiado a fondo este interesante tema, presentamos a una serie de conclusiones sobre el mismo.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES, CONCEPTO GENERAL Y TIPOS DE ESCISIÓN

1. ANTECEDENTES

1.1 ANTECEDENTES GENERALES

1.1.1 LA EMPRESA

El vocablo “empresa” vasto y proteico, responde a una necesidad general, humana y se nutre de muchos significados, incluso, el de meta por lograr, como el propósito útil e indispensable que es necesario perseguir y alcanzar.

Quiere decir también, de manera sugestiva: acción ardua y dificultosa que valerosamente comienza, u orden a seguir para actuar en la sociedad, mediante la creación de una organización o persona jurídica estatal, civil o mercantil, lo que nos da un criterio de distinción muy importante:

La empresa no es sujeto de derechos, lo es, en cambio la persona jurídica que la estructura de acuerdo con la ley; nos acerca más al objeto de nuestro estudio saber que el concepto empresa alcanza el sentido de la casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo negocios o proyectos, la producción o intercambio de bienes o servicios; o bien, la entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines económicos, especulativos o de lucro.

En Economía, el perfil de la empresa toma en cuenta que se trata de una unidad económica, administrativa y contable y, a partir de esta idea, aparece regulada por el derecho, en diversas disciplinas como son entre otras, la civil, fiscal, laboral, etc.

En derecho patrio, la tradicional regla que habla de la “empresa”, se halla en el artículo 75 del Código de Comercio. Toda una tercera parte de las veinticuatro fracciones de que consta dicho artículo, la llenan los actos ejecutados por empresas: empresas de abastecimientos y suministros; de construcciones y trabajos públicos y privados; de fábricas y manufacturas; de transporte o de

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

turismo; editoriales y tipográfica; de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas; de espectáculos, de seguros, etc.

Y al contemplar tan copiosa lista, nos surgen las siguientes interrogantes: ¿Cuál es la noción de empresa que tuvo el legislador?, ¿Coinciden o divergen la noción económica y la jurídica?, ¿Transplantó sencillamente el concepto económico al campo de la legislación?, ¿Pretendió el legislador agotar la enumeración de cuantas empresas han podido surgir en el mundo de los negocios, o, cuando menos, todas las que, a su juicio deben considerarse comerciales?, ¿O quiso tan sólo hacer una enumeración enunciativa?. Para resolver toda duda habría que empezar a definir ante todo qué entendió aquél por empresa.

Un análisis del artículo 75 del Código de Comercio, nos lleva a sostener que, al enumerar y no definir el concepto de empresa, substancialmente lo hace en base a la acepción económica de la misma, de la cual parte y que ha hecho suya, además, la ha declarado comercial, porque ha visto en ella la función del comerciante (que la actual corriente doctrinaria trata de modernizar, llamándolo "empresario", por ser la persona física, o moral, que se sirve de una empresa para realizar en nombre propio una determinada actividad económica), y esa función es: su papel de mediación.

Por lo que consideramos necesario, dar una definición explicativa de lo que entendemos por "empresa", y esclarecer en palabras breves los elementos que revisten su naturaleza, importancia y preponderancia actual, a saber:

El comerciante mediante su ejercicio - producción y cambio -, realiza la función de aportar al mercado bienes o servicios, con fines de lucro. Esta actividad es realizada por él a través de la organización de los elementos patrimoniales y personales necesarios, los que en su conjunto integran la empresa. La empresa es, pues, la organización de una actividad económica que se dirige a la producción o al intercambio de bienes o servicios para el mercado.¹

Los elementos de la empresa son:

- a) El empresario
- b) La hacienda o patrimonio
- c) El trabajo

La empresa puede ser ejercida por una persona física (comerciante individual) o por una sociedad mercantil (comerciante social).

¹ Barrera Graff, Tratado de Derecho Mercantil, volumen I, p.174

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

El empresario es el dueño de la empresa, el que la ejerce y organiza con fines de lucro. La hacienda es el conjunto de elementos patrimoniales (bienes materiales e inmateriales), y el trabajo es el personal al servicio de la empresa.

Con lo anterior damos respuesta a las primeras de las preguntas que nos formulamos y claro, dicha definición, no está escrita en el Código invocado.

Pero la inferimos de los principios de la ciencia económica, confrontados con los ejemplos de las empresas mencionadas en el ordenamiento legal citado.

Y es lógico, porque una definición jurídica de la empresa como la aportada, debe tener también en cuenta aquellos elementos, aunque escasos, que la ley pueda ofrecer.

Nótese, a este respecto, cómo la coordinación de los factores patrimoniales y personales propios de la empresa, no siempre se dirigen, en las empresas del Código, al objetivo de la producción en sentido estricto, sino a fines económicos de los más variados, como los de intercambio de bienes o servicios para el mercado.

Por último, podemos contestar también las demás interrogantes, afirmando que la enumeración que hace el legislador, es enunciativa, pues el criterio de la comerciabilidad que de la misma se desprende, podemos aplicarlo a cualquier empresa, aunque no se halle incluida entre las mencionadas por el Código.

Cabe destacar que hay otro tipo de ordenamientos legales, como la legislación sobre inversiones extranjeras, la de sociedades mercantiles, etc., que regulan a la empresa, en atención a los nuevos fenómenos económicos en los que permanece el espíritu de asociación.

Pero por el progreso de la civilización y la amplitud incesante del mercado, ya no se halla circunscrito a la ciudad ni a la nación pues se está transformando hoy en mercado universal, al que concurren unidades económicas constituidas en sociedades.

Para los fines de este particular trabajo, y como cuestiones previas al estudio de la "escisión de sociedades", hagamos una referencia sucinta de las sociedades mercantiles, de sus tipos legales, para concentrarnos después en la sociedad anónima, y de ésta a las nociones que van estrechamente unidas a nuestra tesis, en cuanto al capital social, a la clasificación de acciones y a la asamblea de accionistas de la sociedad.

1.1.2 LAS SOCIEDADES MERCANTILES

Actualmente las empresas económicamente más importantes se organizan bajo la forma de sociedad mercantil. Las exigencias de la economía contemporánea imponen la asociación (de capitales, o de capital y trabajo), en empresas de tipo social. El empresario colectivo social ha venido desplazando en forma acentuada al empresario individual.

El ejercicio de la actividad mercantil de recursos económicos considerables, implica riesgos cada día mayores. Es, por tanto, necesario elegir una forma de organización adecuada, como lo es la social.

Esto explica la importancia y la preponderancia actual de las sociedades mercantiles, sobre todo de ciertos tipos de ellas, en los que se busca, además, la limitación de responsabilidad.

Opinamos que la sociedad mercantil, en el estado actual de nuestra legislación, encuentra su origen en un contrato. El contrato de sociedad es, en principio, fácilmente modificable y admite la separación de algunas de sus partes (socios) y la adhesión de nuevas partes, sin que por eso, como regla general, termine o se disuelva el vínculo jurídico.

1.1.2.1 Tipos De Sociedades Mercantiles.

De acuerdo con el artículo 1o. de la LGSM, en nuestro país se reconoce a los siguientes tipos de sociedades mercantiles:

- a) Sociedad de nombre colectivo
- b) Sociedad en comandita simple
- c) Sociedad de responsabilidad limitada
- d) Sociedad en comandita por acciones
- e) Sociedad cooperativa
- f) Sociedad anónima

a) Sociedad de nombre colectivo

Es aquélla que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente a las obligaciones sociales.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

b) Sociedad en comandita simple

Es la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios colectivos que ejercen la gestión social y tienen una responsabilidad personal, ilimitada y solidaria, sobre los resultados de dicha gestión, y de uno o varios comanditarios que solo responden con lo aportado a la sociedad.

c) Sociedad de responsabilidad limitada

Es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán transmitidos en los casos y con los requisitos que establece la LGSM.

d) Sociedad en comandita por acciones

Es la que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente a las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.

e) Las Sociedades cooperativas

Es la que se compone bajo una denominación de socios que responden limitadamente por las operaciones sociales, su capital es variable dividido en partes iguales.

Se registrarán por su legislación especial; y existen cuatro clases de este tipo de sociedades: de consumo, de producción, de intervención oficial y de participación estatal.

f) Sociedad anónima

De acuerdo con el artículo 87 de la LGSM, la Sociedad Anónima: "Es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones".

La denominación se formará libremente pero será distinta de la de cualquiera otra sociedad y al emplearse irá siempre seguida de las palabras "Sociedad Anónima" o de su abreviatura "S.A."

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

La sociedad anónima es el ejemplo típico de las llamadas sociedades capitalistas o de capital, y ello implica, fundamentalmente, que los derechos y poderes de los socios se determinan en función de su participación en el capital social.

La administración de la sociedad anónima en los términos del artículo 142 de la LGSM estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, que pueden ser accionistas o personas extrañas a la sociedad. Cuando los administradores sean dos o más, constituirán el Consejo de Administración (art. 143 de la LGSM).

Es la sociedad anónima la que en la actualidad ha alcanzado un auge extraordinario. En efecto, las grandes organizaciones, las grandes concentraciones económicas, las empresas más importantes adoptan unánimemente la forma de sociedad anónima; por el contrario, las otras clases de sociedades mercantiles han ido desapareciendo, debido a que han perdido su capacidad de enfrentar los nuevos retos de la época actual, incluso para el pequeño comercio.

Sin duda alguna, la sociedad que más se ha desarrollado en nuestro país es la sociedad anónima, bajo su modalidad de "capital variable", como consecuencia quizá de las ventajas organizacionales y administrativas que ofrece ante los demás tipos de sociedades.

Consideramos que la figura de la escisión es propia de las sociedades capitalistas y no de las personalistas, por lo que, en la práctica se dará normalmente en las sociedades anónimas y, en algunos casos, en sociedades de responsabilidad limitada.

1.1.2.2 El Capital De Una Sociedad.

El uso frecuente en la ciencia económica, el derecho y la contabilidad de la palabra "capital", no ha logrado todavía una significación generalmente aceptada.

Concurren a mantener aún nebulosa la noción de capital, por una parte, el desacuerdo sobre lo que éste es y, por otra, la dificultad de dar a la idea el adecuado término, el cual cuenta, por tanto, con una rica variedad. No seguiremos aquí los detalles de la historia del vocablo, ni tampoco las controversias doctrinarias que ha suscitado el concepto, pues equivaldría a

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

reparar por entero la dogmática de la economía, por lo tanto solo haremos las referencias imprescindibles a su connotación en la disciplina contable.

Etimológicamente la palabra "capital" proviene del latín *capitalis*, usado como adjetivo para denotar lo principal, lo que interesa. Posteriormente devino en el concepto de lo principal del préstamo o deuda.

Después del siglo XVII se usó como sustantivo cabeza o moneda, para significar inversión en un negocio, caudal, acervo, masa de bienes, fondo, haber puesto a producir bienes o servicios en una empresa individual o colectiva.

Con lo anteriormente expuesto, podemos fijar las etapas del pensamiento seguido en pos del concepto del "capital". La primera corresponde a la noción de parte principal de la deuda. La segunda, a toda suma de dinero colocada en una empresa, propia o ajena. La tercera la inicia Adam Smith.

Decía Adam Smith que el capital se forma por la parsimonia y disminuye por la prodigalidad y mal manejo. Es, por una parte, energía, poder económico y, por otra, bienes destinados a producir, y no a consumo inmediato; es, contando con el ahorro o la espera, el producto del trabajo, ayudado por las fuerzas naturales. A tales ideas señala que es: la riqueza empleada para ayudarnos a producir más riqueza, y los medios de producción producidos, frase definitoria que ha circulado con éxito por su sintética expresividad.

Surge, entonces, la tercera etapa en la fijación del concepto, y es la que nos proporciona dos aspectos del capital: Uno, el que se vincula a su origen, al poder económico ahorrado; y el otro, a su destino o inversión en bienes concretos afectados a la producción de nuevas riquezas. Sentido funcional, independiente de la riqueza objetivo de los bienes, que irá caracterizando, por sí sola, la noción de capital.

Más tarde, Ricardo Hildebrand expresa que todo capital consiste, en importes determinados de valores disponibles para fines de lucro, o empleados en fines utilitarios, cualquiera que sea la forma en que puedan encontrarse o se encuentren momentáneamente.

Para otros autores, el capital es cualquier agregado de riqueza permutable por bienes directos para el sostenimiento de los trabajadores; la moneda, la tierra, los créditos y todos los bienes, con un valor de cambio, son capitales por ese valor. El valor actual de cada bien, depende de la utilidad que presta en el conjunto a los fines de la valuación y al futuro de la empresa.

Para el comerciante todos sus bienes son objetos de cambio; valores que se miden en dinero, y, ese intercambio sólo es posible por abstracción igualando, sumando y restando matemáticamente las cosas más distintas por su naturaleza. Así, la idea de capital, se localiza en la contabilidad, principal

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

instrumento de una racionalización, perfeccionada, de la actividad económica. El cálculo de valor, medido en dinero, es elemento esencial del concepto de capital.

Es a la contabilidad por partida doble, monumento racional del capitalismo renacentista, a la que corresponde haber fijado el doble aspecto del capital, como bienes concretos destinados a la producción, y como poder económico transferido a la empresa por quienes disponen de él.

Este capital es el elemento esencial, indispensable, en toda sociedad mercantil, sin él no puede nacer a la vida comercial.

El capital aunque se mida y se exprese en dinero, consiste en máquinas, materiales y en otras realidades. A este capital, están referidas las acciones o bienes transferidos por los empresarios a la empresa, con lo que se amplía más la significación real del concepto, destacando por la contabilidad: por una parte, los bienes concretos, reunidos en un conjunto organizado, pero siempre cambiante, y que se representan en el activo de los balances; por otro lado, el fondo permanente de riquezas productivas expresado en un valor que los comprende y unifica, que figurará en el pasivo con un nombre o término determinado.

Pero, también, los registros comerciales implican un reconocimiento práctico, aunque inconsciente, del principio del tiempo. El "Balance General" es el cuadro estático de los valores positivos y negativos de las partidas del capital, y la "cuenta de perdidas y ganancias", es la relación dinámica de los servicios o falta de ellos, prestados por el capital en el ejercicio, o período de tiempo. Ambos, con una vinculación necesaria: Existe vinculación entre el activo y el pasivo dentro del concepto del capital.

Surgen, entonces, en el comercio y en el derecho, varios calificativos de la palabra capital: capital, dinero, bienes, valor, derechos, circulante, fijo, material, inmaterial, autorizado, mínimo, suscrito, pagado, fiscal, humano, de producción, de consumo, de circulación, etc., y lo que interesa para nuestro estudio: el capital social, del que, para explicarlo, nos valemos de nuestro aprendizaje.

Podemos definir al *capital social* como la suma del valor de las aportaciones de los socios de la entidad, pudiendo estar representado en acciones (sociedad anónima y comandita por acciones), o bien, en aportaciones sociales (sociedades de responsabilidad limitada y de nombre colectivo), dependiendo de cada sociedad en particular. Así bien, el capital social equivale a la suma de esos valores poseídos por sus socios, en un momento determinado.

Dicha definición la recordamos de esas enseñanzas recibidas, pues entendemos que el capital social es la cifra en que se estima la suma de obligaciones de los socios, y que señala el nivel mínimo que debe alcanzar el

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

patrimonio social para que los socios puedan disfrutar de las ganancias de la sociedad.

De donde cabe distinguir el concepto de capital social del patrimonio social. El primero, ya lo dijimos, es el monto establecido en el acto constitutivo de la sociedad, expresado en moneda de curso legal, como valor de las aportaciones realizadas por los socios; y, el segundo, es el conjunto de bienes y derechos realmente poseídos por la sociedad en un momento determinado.

El patrimonio social posee un carácter esencialmente mudable: sufre las variaciones que la marcha de los negocios de la sociedad le imprime. El capital social, por el contrario, es inmutable, fijo, salvo el caso de aumento o reducción previsto legalmente.

Y siendo este capital social constitutivo producto de las aportaciones de los socios, analizaremos a continuación los títulos personales o corporativos denominados acciones.

La *acción* es un título valor, que certifica el derecho de participación societaria del poseedor, el cual, de acuerdo con el artículo 5o. de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC), es un documento necesario para ejercitar, dentro de una sociedad, el derecho literal que en él se consigna. Por otra parte, el artículo 111 de la LGSM considera a las acciones como los títulos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio y se regirán por las disposiciones relativas a valores literales (títulos de crédito), en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por la propia LGSM. Representa la acción una parte del capital social; parte que equivale a la aportación del socio y la suma por la cual responde el mismo. Asimismo, incorpora el complejo de derechos propios del estatus de socio.

La *acción* posee dos valores relacionados con el patrimonio de la sociedad, uno de ellos el *valor nominal*, expresado en el texto del documento, y el cual es el resultado de dividir la totalidad del capital social entre el número de acciones; el otro, el *valor real* del título, es el que se obtiene de la división del patrimonio social (capital contable) entre el número de acciones. Podemos hablar de una tercera forma de valorar las acciones, ésta es lo que conocemos como el "valor de mercado", que es el precio de venta de las acciones en dicho mercado, y, muchas veces, es diferente a las dos anteriores, por razones de tipo económico.

De acuerdo con el artículo 112 de la LGSM, las acciones deben ser de igual valor y conferirán iguales derechos, pudiéndose estipular en el contrato social que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada una de ellas. Con base a lo anterior, podemos señalar que en una sociedad pueden existir *acciones ordinarias*, cuyo voto es ilimitado y confiere iguales derechos a sus tenedores; y, *acciones preferentes*, las cuales gozan de ciertos privilegios sobre las demás acciones pero cuentan con un voto limitado.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

A este último tipo de acciones también se le conoce como acciones de voto limitado.

Las acciones de una sociedad pueden encontrarse suscritas o pagadas, sin embargo, de acuerdo con la LGSM, son requisitos para la constitución de una sociedad anónima los siguientes:

1. Que se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos el veinte por ciento del valor de cada acción pagadera en numerario.
2. Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos del numerario.

Consideramos importante mencionar que las **acciones a la par**, son las que no generan utilidad ni pérdida, por ejemplo, si compramos una acción a \$1,000 pesos y posteriormente la vendemos en \$1000 pesos, la operación se considera realizada a la par.

A efecto de ampliar el concepto de la acción como parte fundamental del capital de una sociedad, a continuación citamos los principales criterios de clasificación de Acciones:

1.1.2.3 Clasificación De Las Acciones:

- I. Por su circulación.
 1. *Nominativas:* Se expiden a favor de una persona determinada, cuyo nombre se consigna en el texto del documento.
- II. Por su valor.
 1. *Con valor nominal:* Expresan en el texto el valor de cada acción, así como, el número de acciones de la emisión.
 2. *Sin valor nominal:* No se menciona el valor del título, por lo que su valor es el equivalente al capital contable dividido entre el número de acciones emitidas.
- III. Por la naturaleza de las aportaciones.
 1. *En numerario:* Se pagan en dinero en efectivo.
 2. *En especie:* Se pagan con bienes.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

IV. Por los derechos que confieren.

1. *Ordinarias*: Son de voto ilimitado
2. *Preferentes*: Su voto es limitado.

V. Por la parte del capital social que representan.

1. *Representativas*: Representan en sí el capital social de la empresa.

VI. Por su pago.

1. *Liberadas*: Su valor nominal ha sido cubierto totalmente.
2. *Pagadoras*: Se ha cubierto su valor parcialmente.

1.1.2.4 *Asamblea De Accionistas.*

Es el órgano supremo de una sociedad. Éste acuerda todos los actos y las operaciones de la misma y funciona sólo cuando se convoca. Sus miembros se reúnen para deliberar y votar, de acuerdo con la orden del día de dicha asamblea, como lo marcan los artículos 77 y 178 de la LGSM.

Existen diversos tipos de asambleas de accionistas, las cuales serán clasificadas dependiendo de los asuntos que sean tratados en dichas reuniones.

1. *Asambleas Constitutivas*, las cuales sólo se llevan a cabo en la constitución de la sociedad.
2. *Asambleas Generales*, a las cuales pueden asistir todos los accionistas para tratar diversos asuntos, pudiendo ser ordinarias o extraordinarias.
3. *Asambleas Especiales*, las cuales son asistidas únicamente por accionistas de una misma categoría de acciones, cuyos derechos se pretenda afectar.

Dentro de las asambleas extraordinarias de accionistas, la legislación mexicana acorde con las legislaciones extranjeras establece que, la escisión sólo podrá acordarse por asamblea extraordinaria.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

El quórum de asistencia y la votación de dicha asamblea, deberán llevarse a cabo conforme con lo establecido por los artículos 190 y 191 de la LGSM, así como, con lo dispuesto en el contrato social.

El artículo 190 señala: "Salvo que en el contrato social se fije una mayoría más elevada, en las asambleas extraordinarias deberán estar representadas, por lo menos, las tres cuartas partes del capital y las resoluciones se tomarán por el voto de las acciones que representen la mitad del capital social."

Por su parte, el artículo 191 nos dice: "Si la asamblea no pudiere celebrarse el día señalado para su reunión, se hará una segunda convocatoria con expresión de esta circunstancia y en la junta se resolverá sobre los asuntos indicados en la orden del día, cualquiera que sea el número de acciones representadas". "Tratándose de asambleas extraordinarias, las decisiones se tomarán siempre por el voto favorable del número de acciones que representen, por lo menos, la mitad del capital social." Caso en el que se incluye, por ejemplo, la decisión de escindir la sociedad.

1.2 ANTECEDENTES ESPECÍFICOS

La fusión y escisión de sociedades son consideradas como instituciones jurídicas propias del régimen de las personas morales, y que aplicadas a las sociedades, han ido evolucionando junto con éstas, hasta la forma que conocemos actualmente. La empresa como organización de capital y trabajo para la producción y/o venta de bienes o servicios, encontró un instrumento legal que permitió el máximo aprovechamiento de la tecnología contemporánea, dicho instrumento fue, fundamentalmente, la sociedad anónima o sociedad por acciones del derecho continental y la correspondiente compañía o corporación del derecho angloamericano, que permitió la obtención de capitales para participar en actividades comerciales o industriales.

Es así como la empresa, la sociedad y la persona jurídica, se unieron, para contribuir al desarrollo de nuestra civilización mediante el crecimiento de las empresas, con diversos procedimientos como la fusión, que consiste básicamente en la unificación de varias personas morales, y, la escisión, que es la fragmentación de una persona moral en varias.

El Código de Comercio Francés de 1807 generó un gran cambio al regular como sociedades comerciales la sociedad anónima y la sociedad en comandita por acciones.

Sin embargo, mediante la ley mercantil de 1863, se permitió la libre constitución de sociedades anónimas con ciertas limitaciones para el capital social; finalmente, con la ley de 1867 se adoptó para este tipo de sociedades, el

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

sistema normativo de constitución, en reemplazó del sistema de autorización del Estado del Código de 1807.

El derecho inglés inició un proceso en el que se mezclarían los principios de la personalidad jurídica de la compañía con los de la sociedad, mediante diversas leyes que culminaron en la "Companies Act" de 1862, con la cual era posible constituir en Inglaterra una sociedad con responsabilidad jurídica propia, con los dos tipos de limitación, de responsabilidad de los socios y de libre transferencia de las partes sociales.

La escisión de sociedades es un concepto históricamente ligado con la fusión, e incluso, puede afirmarse que la escisión es una opción de reorganización de sociedades que derivó directamente del proceso de la fusión.

En diversas formas el procedimiento de escisión se hizo presente por primera vez en la legislación tributaria de Francia y de Italia.

En Francia, los abogados de las empresas solicitaron al fisco que los beneficios del régimen fiscal que en aquel país se otorgan a las fusiones, se extendieran a la "división de sociedades", lo que lograron a partir de 1948; su empleo en la práctica motivó decisiones jurisprudenciales que la admitieron, situación que hizo necesario su reconocimiento legislativo en la ley de sociedades comerciales de 1966.

En Italia también se utilizó este procedimiento considerándolo una fusión inversa "scissione". Se legisló la fusión en su Código de Comercio de 1882; sin embargo, no existe alguna norma de escisión en el Código Civil de 1942. No obstante, por vía jurisprudencial se admitió la procedencia de la escisión, en un importante fallo de la Corte de Apelaciones de Génova de 1956.

También en Argentina, hace algunos años la ley mercantil estableció que: "Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio:... b) la división de una empresa en dos o más que continúen las operaciones de la primera", y en un decreto reglamentario de 1971, se determinó la definición de división de empresas. La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta de Argentina mantiene dicha normatividad.

Por su parte 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.

De igual manera en el derecho norteamericano, se le da a esta figura una connotación de forma de organización empresarial, la cual es regulada por el Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos de Norteamérica.

En México, a partir del año de 1992, surge en el ámbito legal el concepto de escisión de sociedades, regulado en primera instancia por el Código Fiscal de

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

la Federación, el que inicia por primera vez en nuestro país la definición de escisión.

Fue así como la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Ley del Impuesto al Activo (IMPAC) y La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IESPYS), continuaron con la tendencia de regular cada vez más a esa nueva figura jurídica introducida a nuestro país con fines de reestructuración organizacional, principalmente.

Debemos dejar en claro que la figura de la escisión no constituye una innovación del sistema jurídico mexicano, ya que previamente algunas legislaciones como la francesa y la argentina habían incursionado en esta parte del derecho mercantil, proporcionando varias definiciones y conceptos específicos sobre la misma.

En la actualidad resulta un poco más común encontrar empresas que practican escisiones.

Sin embargo, no se ha avanzado demasiado en los últimos años en materia de escisión; solamente algunas adiciones y modificaciones a las normas legales ya establecidas, así como algunas reglas a través de la "Miscelánea" que la regula.

Quizá el lento avance de esta figura ha provocado muy poco interés de la Legislación por aclarar y responder diversas dudas sobre el tema, pero esperamos que a corto plazo la gran mayoría de ellas se vean resueltas por el bien de los contribuyentes.

2. CONCEPTO GENERAL

2.1 DEFINICIÓN

Según el libro de "Escisión de Sociedades" de F. Apáez Rodal, la palabra escisión proviene del latín "scindere", que significa dividir. Por otra parte, el libro de "Estudio de Fusión y Escisión", publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece que la palabra escisión proviene del latín "scissionis", cuyo significado es cortadura, rompimiento, división.

"El Diccionario Jurídico Mexicano" (editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM) señala que: "Es una forma de desconcentración por la cual una sociedad madre engendra a manera de partenogénesis una o más filiales y le transmite su patrimonio a título universal".

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

El Diccionario de la Real Academia Española señala que escindir significa rompimiento, cortar, dividir o separar; de lo anterior, podemos decir entonces que la escisión es la separación o división de un ente social.

En realidad, es una figura nueva que se ha venido introduciendo en el derecho de diversos países; su reglamentación se introdujo por la Ley Francesa de Sociedades Comerciales del 20 de julio de 1966, por la Ley de Sociedades Mercantiles de Argentina en 1972 y, después, en forma más amplia, por la Ley de Sociedades Anónimas Brasileñas del 15 de diciembre de 1976.

En México, nuestra legislación incorporó el concepto de escisión a partir de 1992, en el artículo 228-Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual enunciamos a continuación:

“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.”

El dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados sobre la iniciativa de Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma Otras Leyes Federales para 1991, señala que:

“La escisión consiste en la división de bienes y actividades que se transmiten a otra u otras, sin que se extinga la sociedad transmisora y en donde subsisten los mismos capitales y los mismos accionistas y únicamente se desconcentran las sociedades para operar de acuerdo con otras formas de organización que su operación comercial, productiva, bursátil, económica, jurídica o financiera les obliga”.

La escisión es la división de una sociedad en dos o más sociedades, subsistiendo los capitales y accionistas originales, produciéndose la desconcentración de las sociedades.

Según el Diccionario Jurídico mexicano, “La característica del fenómeno consiste, realmente, en una división o separación de bienes y de actividades de una sociedad, que se transmiten a otra u otras, sin que se extinga la sociedad escidente, que sólo se desprende de bienes y derechos de su activo”.

Nicolás Carbone, en su obra “La Escisión Patrimonial de sociedades comerciales”, menciona que: “La empresa que alcanza gran magnitud no puede desarrollarse más sin rebajar su poder económico. La escisión le permite crecer por multiplicación”.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

El mismo autor también menciona que “La escisión es quizá la figura jurídica que más se adapta a la reorganización de empresas, al agrupar a sus socios en una nueva sociedad como consecuencia de tal operación, que es jurídicamente distinta de la que da origen y crea un nexo de aparente identificación, pero ello es de orden económico, inclusive impositivo, pero que no hace a los atributos intrínsecos de la personalidad”.

“La escisión es un fenómeno moderno manifestación de la concentración de empresas” dice Barrera Graf, y que es producto de la actividad económica que genera tantas posibilidades de operar y hacer negocios y en realidad es una forma de desconcentrar”.

“Un fenómeno contrario a la fusión que con frecuencia se presenta en la vida contemporánea, para resolver diversos problemas, en muchas ocasiones de tipo fiscal, es decir, la escisión es la creación de nuevas sociedades para absorber parte del patrimonio y de las actividades de una preexistente”.

La escisión se presenta, según la legislación argentina, “cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes”.

Por su parte, la Ley de Sociedades Anónimas de España en su artículo 252 señala: “Se entiende por escisión: a) La extinción de una sociedad anónima, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspaşa en bloque a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente. b) La segregación de una o varias partes del patrimonio de una sociedad anónima sin extinguirse, traspasando en bloque lo segregado a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes”.

Sólo podrá acordarse la escisión si las acciones de la sociedad que se escinde se encuentran íntegramente desembolsadas. Las sociedades beneficiarias de la escisión pueden tener forma mercantil diferente a la de la sociedad que se escinde, es decir, son nuevas sociedades que adquieren personalidad jurídica y patrimonio propios.

Cabe señalar también la definición de escisión que establece la Comunidad Económica Europea (CEE), a través de la Comisión de las Comunidades Europeas, en su propuesta de directriz del 15 de enero de 1969, relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, cuando intervienen sociedades de Estados miembros de la CEE diferentes:

“Escisión, agrega, es la operación por la cual una sociedad transfiere, después de la disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio a dos o varias

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

sociedades preexistentes o nuevas, mediante la atribución a sus asociados de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y eventualmente de un desembolso en metálico que no sobrepase el 10% del valor nominal o, en su defecto, del valor nominal, de la paridad contable de estos títulos.”

De todo lo anterior podemos concluir que la escisión es la división de una sociedad, y el bloque de patrimonio dividido conforma otras sociedades con los mismos socios de la sociedad escidente, en la proporción del patrimonio dividido.

A partir del 1o. de enero de 1992, el Código Fiscal de la Federación incorpora el artículo 15-A, en el que se define el concepto de escisión como sigue:

“Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) *Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o*
- b) *Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera.”*

Con esta inclusión se aclara que la escisión puede implicar o no la desaparición de la empresa original y, sobre todo, los términos en cuanto a llamar escidente a la empresa original y escindida a la que se crea.

En conclusión, la única referencia en nuestra legislación fiscal esta en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir de 1992 en el Código Fiscal, y en ella la escisión se trata como la separación de una empresa de parte de su patrimonio formando éste a otra empresa.

La escisión se ha usado en nuestro país, no obstante la falta de reglamentación, que deja abandonada la institución a los acuerdos de las partes que intervengan en la operación, es decir, a la o a las sociedades que se escindan y dividan su patrimonio y aquella o aquellas que lo reciban como sociedades ya existentes.

2.2 DEFINICIÓN DE LAS ENTIDADES QUE PARTICIPAN EN UNA ESCISIÓN

Los elementos que participan en una escisión de sociedades, son dos:

- a) La **ESCINDENTE**, es la sociedad que se divide para transmitir parte o la totalidad de sus bienes y deudas.

Esta entidad, que hasta 1991 en nuestra legislación fiscal se denominaba "Sociedad Escindida", es la persona moral que se somete al proceso de escisión, pudiendo extinguirse o no.

- b) Las **ESCINDIDAS**, son empresas cuyo principal objeto es recibir los bienes y deudas que le son transmitidos por la escidente. A diferencia de la escidente, las escindidas pueden ser dos o más dependiendo de cada escisión. A partir de 1992 se les adjudica a estas "Sociedades Escindidas", un concepto propio e inherente, ya que hasta 1991 sólo se hacía referencia a ellas como "las sociedades que surjan como consecuencia de la escisión".

En otros países, como Argentina, a las empresas que surgen de la escisión se les ha denominado sociedad o sociedades escisionarias o simplemente sociedades nuevas.

2.3 OBJETIVOS GENERALES Y PARTICULARES AL ESCINDIR UNA SOCIEDAD

El Objetivo General que se busca al escindir una sociedad, se puede definir como la reestructuración integral de toda la actividad económica de la entidad, pudiéndose orientar a distintos objetivos específicos que dependerán de los motivos particulares de cada organización, entre los que se encuentran, por ejemplo:

- a) Descentralizar las actividades secundarias de la sociedad hacia compañías más pequeñas y más productivas, así como, abarcar otras actividades complementarias al giro de la empresa principal.
- b) Promover la eficiencia de las sociedades que participan en la escisión, al segmentar las responsabilidades de administración y dirección en varios comités, direcciones y consejos.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

- c) Canalizar las actividades de mayor o menor margen de utilidad hacia otra compañía de nueva creación, con el objeto de reflejar en cada una de ellas resultados más verídicos e independientes.
- d) La creación de nuevas compañías basadas en una empresa ya existente, sin tener que recurrir a la liquidación de esta última.
- e) En caso necesario se buscará la separación del personal de la empresa que tenga asignada la actividad de comercialización, hacia alguna otra, o bien, se separará el personal sindicalizado del que no lo está.
- f) En el ámbito fiscal, la escisión puede manejarse para reestructurar la tenencia de activos fijos entre varias compañías sin que esto repercuta en el pago de impuestos por la transmisión de los mismos.
- g) Crear sociedades más fuertes, ya que las empresas que surgen de una escisión, poseen un aparato administrativo y productivo con más experiencia.

Aparentemente el objetivo real más solicitado es la reestructuración fiscal, ya que representa una excelente herramienta de planeación y siempre favorece a la administración de las compañías

2.4 CAUSAS QUE MOTIVAN LA ESCISIÓN

Algunos autores extranjeros consideran a la escisión como un fenómeno de concentración de empresas, situación que no es adecuada ya que, incluso, la realidad presenta un fenómeno contrario, es decir, implica la segregación patrimonial de una sociedad que desaparece dividiéndose en unidades independientes; por lo que, puede decirse que es un medio de descentralización empresarial.

Esta figura responde a las necesidades de impulso y desarrollo de la empresa contemporánea, ya que permite el crecimiento, diversificación y reorganización de las empresas.

Es una forma de crecimiento, puesto que con objeto de lograr una mayor eficiencia productiva permite una descentralización para reorganizar las empresas existentes.

Algunos autores como Carlos Sánchez Mejorada consideran que, particularmente en México, existen motivos que dieron origen a la escisión,

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

como es el proteccionismo del patrimonio de los particulares en contra de las expropiaciones gubernativas que se dieron durante la época de expropiación de la banca en 1982.

Esta necesidad permitió, que gracias a dicha figura, se separaran activos bancarios de los no bancarios y salvar de esta manera parte del patrimonio evitando que cayera en manos del gobierno al nacionalizarse los bancos.

Otras posibles razones para motivar una escisión pueden ser: la solución a los problemas internos de las sociedades, en donde existan dos o más grupos de socios con intereses contrapuestos y que deseen separarse a manera de mantener grupos homogéneos de interés, siendo la escisión una de las figuras que permitirá lograr estos objetivos.

2.5 LA DECISIÓN DE ESCINDIR UNA SOCIEDAD

Seguramente las personas que han pensado en la escisión como un modelo para reestructurar su negocio, han tenido algunas interrogantes al respecto, como por ejemplo:

¿Es conveniente escindir la sociedad? ¿Ofrece la escisión los mismos resultados que el crear una nueva compañía?

Por eso creemos que lo más recomendable, antes de efectuar una escisión, es considerar los siguientes aspectos:

- a) **Objetivo de la reestructuración de la sociedad.**
Debe definirse claramente el objetivo general y particular de la reestructuración de la empresa, a fin de proyectarlo al régimen aplicable a la escisión y evaluar si las alternativas y limitantes de la figura serán aplicables a una empresa y a un fin en particular.
- b) **Ventajas y desventajas de la escisión en relación con otros instrumentos.**
Es conveniente conocer el marco completo que puede aplicarse a una situación en particular, con el objeto de poder elegir la más conveniente y no limitar las posibles alternativas.
- c) **Costo financiero inherente a la escisión.**
El costo financiero (monetario) que implica una escisión debe ser considerado por las empresas pequeñas y de mediana capacidad, principalmente, ya que en ocasiones el posible costo que representa escindir una sociedad (actas, honorarios legales, horas

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

hombre) es superior a los beneficios que se obtendrían (Costo-beneficio).

- d) **Régimen contable, legal y financiero de la escisión.**
Es sumamente importante conocer las causas y efectos legales implícitos en una escisión. Por otra parte es necesario evaluar los posibles efectos que traería la falta de regulación de algunos aspectos relacionados con la escisión en materia fiscal.
- e) **Efectos legales de la escisión.**
La administración de la empresa debe conocer los derechos y obligaciones con los socios y terceros que se derivarán de la segmentación de la sociedad.

Una vez evaluados cada uno de los aspectos anteriores, la administración de la empresa contará con elementos más precisos para tomar la decisión de llevar a cabo una escisión, o bien, optar por otra alternativa.

2.6 CARACTERÍSTICAS DE LA ESCISIÓN

La escisión de sociedades mercantiles comprende las siguientes características:

- A. Una división del patrimonio, ya que de la sociedad escidente se desprende una o varias partes de su patrimonio que forman una o varias sociedades. El titular del patrimonio escindido deja de ser la sociedad escidente y viene a ser la sociedad escindida, escisionaria o beneficiaria, es decir, el titular es la sociedad que se separó, la beneficiaria, que representa una parte de la sociedad original.

Por lo tanto, el capital original se segregó y cada sección conforma una sociedad que aún cuando cada una tenga nombre diferente representan una parte del capital original.

- B. Una característica de la escisión es que los socios de la sociedad escidente lo sean también de la escindida, escisionaria o beneficiaria, a los cuales se les entregarán acciones o títulos de esta última a cambio de los que tenían en la escidente, cuyo capital se redujo.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

Consideramos que ésta no es una característica general, ya que puede haber casos en que exista conflicto de intereses entre los socios y, por lo tanto, uno o más socios ya no deseen permanecer en la o en las sociedades escindidas.

- C. Los resultados de la escisión deben ser proporcionales, es decir, las partes escindidas deben corresponder a los accionistas en la misma proporción que éstos tenían en la sociedad escidente.

“Como la escisión es un negocio especial, en la transmisión de derechos y obligaciones debe respetarse el interés real de los socios y la participación que les corresponda en la escindida”.

- D. La escisión es una operación corporativa de naturaleza contractual sui generis que origina la segregación de parte o partes del patrimonio de la escidente en la o las escindidas.

2.7 DIFERENCIAS ENTRE LA FUSIÓN Y LA ESCISIÓN

Algunos autores de otros países consideran que la escisión de sociedades es una simple variante de la fusión, es decir, que la consideran como un concepto no trascendente; pero nosotros no coincidimos con este punto de vista.

Quizá, el principal antecedente de la escisión de sociedades lo constituya la figura de la fusión, mediante la cual se busca la reestructuración de las compañías a través de la consolidación de grupos más consistentes.

Efectivamente, la unión de grupos empresariales implica, en la mayoría de los casos, la adquisición de una mayor fuerza financiera o de mercado; sin embargo, al paso de los años surgió una problemática inesperada para las grandes empresas que en busca de una mejor organización operativa y de mayores márgenes de utilidad, ya no deseaban ser más grandes, sino más productivas.

Es así como surge la escisión al lado opuesto de la fusión, por lo que pensamos que entre una figura y otra existen una serie de diferencias muy marcadas, como las que a continuación describimos:

- a) La fusión y la escisión son formas de reorganizar empresas. En la doctrina se habla de que la escisión es una fusión al revés (Duque).
- b) La fusión siempre requiere una sociedad que se debe extinguir (la empresa fusionada), en tanto que, en la escisión puede darse el caso de que sólo se separe una parte del patrimonio de la

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

sociedad que se escinde, sin que desaparezca la sociedad. Por lo tanto, en la fusión se concentran las sociedades y en la escisión se desconcentran.

- c) La escisión puede realizarla una sola sociedad, en tanto que la fusión requiere de cuando menos la concurrencia de dos sociedades para poder llevarse a cabo.
- d) La escisión puede resultar de un acto de voluntad unilateral de la sociedad que se escinde para crear otra sociedad, mientras que la fusión requiere siempre del acuerdo bilateral de dos sociedades cuando menos.
- e) En la escisión puede aportarse sólo una parte del patrimonio de la sociedad que se escinde (escisión parcial), mientras que en la fusión siempre hay una aportación total del activo, pasivo y capital de la sociedad que se fusiona a la otra, es decir, que en la escisión el patrimonio es segregado y en la fusión es incorporado.
- f) La escisión implica la reducción del capital social de la sociedad que se escinde, en tanto que, la sociedad fusionada se queda sin capital, ya que desaparece.
- g) La fusión surge de la unión de varias sociedades en una sola, mientras que la escisión surge de la división de una sociedad en varias sociedades.

2.8 PRINCIPALES VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ESCISIÓN

Las **ventajas** de la escisión de sociedades mercantiles son las siguientes:

1. Es posible crear nuevas empresas sin recurrir a nuevas aportaciones o a la liquidación de la sociedad existente.
2. Pueden dividirse las actividades productivas y lograr un máximo de eficiencia en cada una de ellas.
3. Las sociedades escindidas cuentan desde su inicio con una organización social más experimentada en comparación con empresas de nueva creación, debido a que la empresa o empresas que se originan estarán ya dotadas de una pluralidad de socios desde que nacen.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

4. La realización de la escisión no afecta los intereses de los acreedores de la escidente, debido a que las deudas son respaldadas con el patrimonio social de las sociedades escindidas.
5. Existen algunos beneficios en materia fiscal en relación con la transmisión de bienes, los cuales comentaremos en los siguientes capítulos.
6. La conveniencia de utilizar y adoptar una figura como lo es la escisión, es el de dar a una sociedad la posibilidad de realizar actividades conexas, ampliarlas o restringirlas a otras distintas, sin tener que efectuar nuevas aportaciones por parte de los socios.
7. No puede estar afectada del ISR la sociedad escindida, ni la nueva o nuevas sociedades, toda vez que la desincorporación del capital social, no está generando ingreso alguno. Este tema lo ampliaremos en los capítulos siguientes.

Las **desventajas** que advertimos son:

1. La existencia de lagunas legales y mercantiles en algunas situaciones particulares de la escisión.
2. En el supuesto de no cumplirse con los requisitos de tenencia accionaria establecidos, se podrían generar contribuciones omitidas y accesorios en cuantía considerable, como lo mencionaremos más adelante.
3. Se grava la transmisión de bienes inmuebles para efectos del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI), por lo que implica un pago extra.
4. Podrían generarse conflictos laborales en cuanto al tratamiento del personal existente en las sociedades que se escinden.
5. Representa una opción poco conveniente para los empleados, ya que puede estar acompañada de una reestructuración de personal, además, existe el riesgo de provocar inseguridad en el trabajo.
6. También, desde el punto de vista del empleado, no es lo mismo trabajar para una empresa grande que el trabajar en una empresa pequeña, aunque ésta haya sido parte de la compañía grande.

3. TIPOS DE ESCISIÓN

Si bien resulta complejo tratar de ubicar las múltiples formas en que se puede desarrollar una escisión de sociedad en la práctica, deben considerarse diversos factores particulares de cada empresa.

A continuación resumiremos los tipos de escisión más reconocidos en el mundo, sin que ello signifique que son todos los que pudieran llegar a existir.

3.1 DE ACUERDO CON EL GRADO DE COMPLEJIDAD DE LA ESCISIÓN

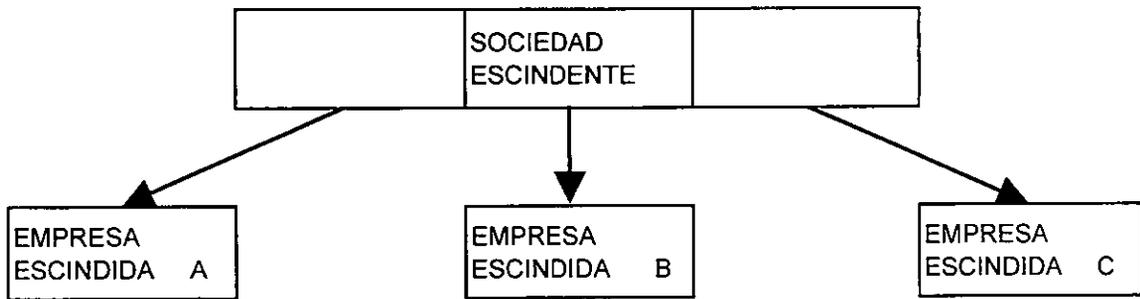
3.1.1 ESCISIÓN DE UNA SOLA SOCIEDAD

3.1.1.1 *Escisión Simple:*

Es la operación a través de la cual, como consecuencia de su disolución sin liquidación, una sociedad traspasa a dos o más, de nueva constitución, el conjunto de su patrimonio activo y pasivo, mediante la adjudicación equitativa a los accionistas de la sociedad escidente, de acciones de las nuevas sociedades que surjan como consecuencia de la escisión.

Desde el punto de vista económico, esta operación es exactamente contraria a la fusión, mediante constitución de nuevas sociedades.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

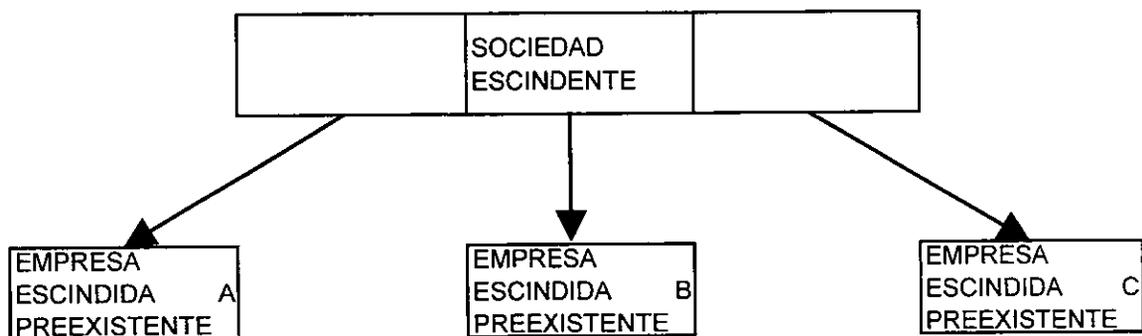


Cuadro 1.1 Escisión simple.

3.1.1.2 Escisión por Absorción:

Se presenta cuando el patrimonio de la sociedad escidente, en condiciones similares al caso anterior, se aporta a sociedades preexistentes que incrementan su capital social con la parte que se les asigna del capital social de la entidad escidente.

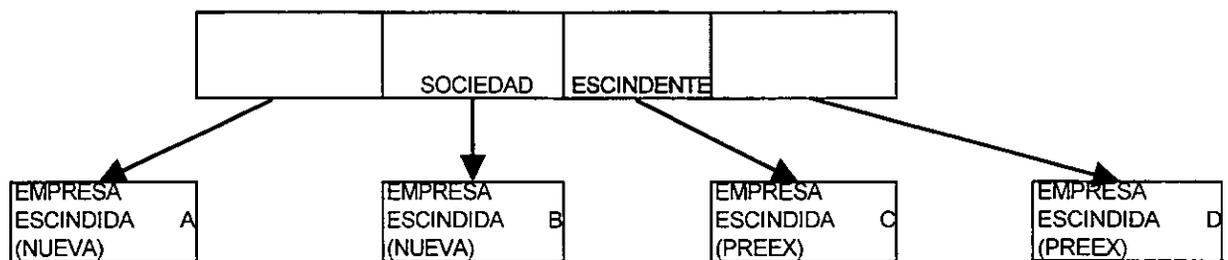
La diferencia con el esquema anterior es que las sociedades que absorben el patrimonio de la empresa escidente, que también desaparece, ya existen.



Cuadro 1.2. Escisión por absorción

3.1.1.3 *Escisión Combinada Simple:*

En base a las dos formas de escisión anteriores, surge este tipo de escisión, en el que una o más partes del patrimonio de la sociedad escidente se transfiere a una o más sociedades de nueva creación, y otra u otras partes del mismo patrimonio a sociedades preexistentes.



Cuadro 1.3 Escisión Combinada simple.

3.1.2 **ESCISIONES MÚLTIPLES**

Cuando, como consecuencia de una reestructuración combinada, la escisión involucra dos o más sociedades, se habla de escisiones múltiples.

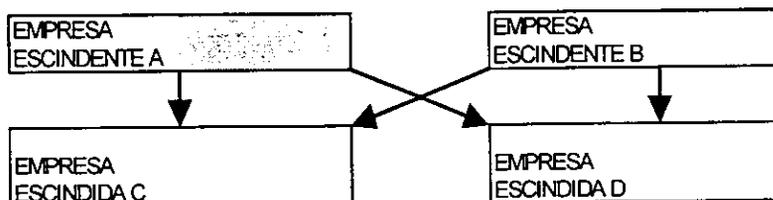
Entre los cuales describimos los siguientes:

3.1.2.1 *Escisión - Fusión Cruzada.*

En esta modalidad dos sociedades, A y B, se dividen en dos partes cada una, creándose dos sociedades nuevas, a cada una de las cuales se incorpora una parte de A y una parte de B.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

En esta operación se identifican claramente las características de la escisión simple y de la fusión propiamente dicha, lo que, unido al intercambio de bienes que se genera, ha venido a definirse como escisión - fusión cruzada, que en la doctrina francesa se conoce como "fusión por dispersión" (fusión par éclatement).

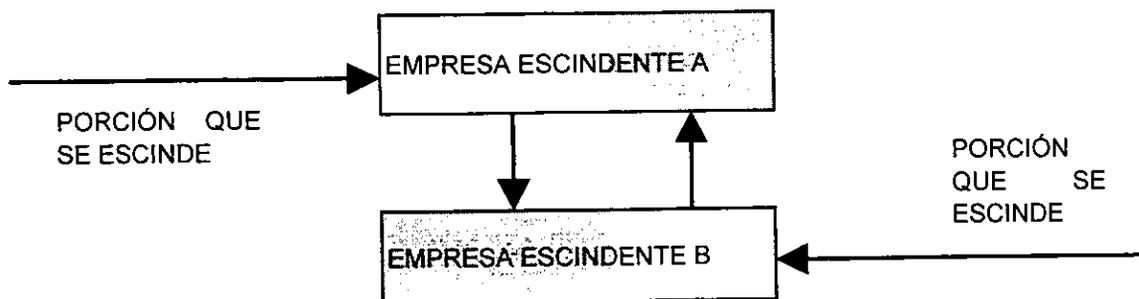


Cuadro 1.4 Escisión- fusión cruzada.

3.1.2.2 Escisión Por Absorción Cruzada:

El mismo efecto que en el caso anterior puede obtenerse sin disolver las sociedades preexistentes escidentes, que conservarían cada una parte de su patrimonio, y escindiéndose parcialmente harían intercambio de la parte escidente.

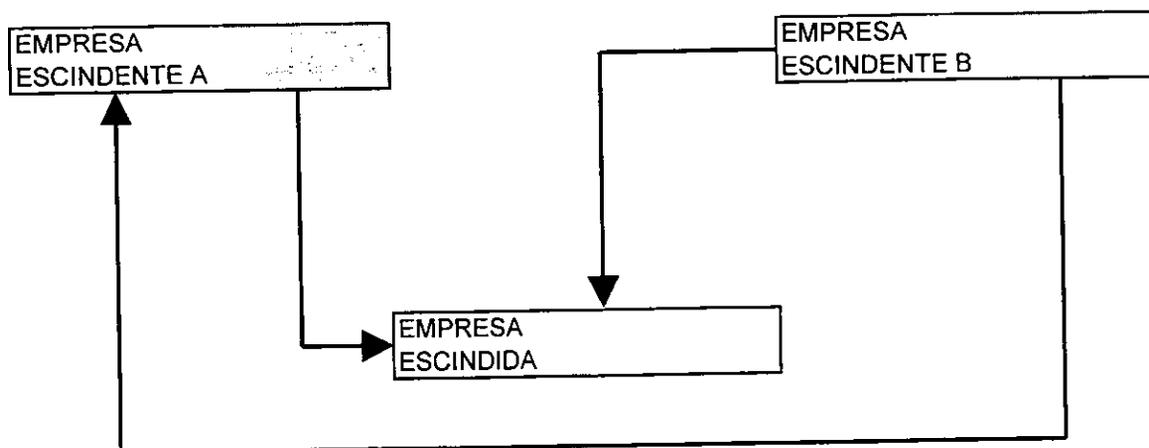
La absorción sustituye en este caso a lo que de fusión simple se daba en el esquema anterior, justificándose así el título con que se define.



Cuadro 1.5 Escisión por absorción cruzada.

3.1.2.3 *Escisiones Cruzadas Combinadas:*

Esta definición corresponde a la modalidad en la que también se consigue la misma finalidad económica, combinando las dos fórmulas anteriores, de manera que subsiste una de las dos sociedades que absorbería una parte de la otra, mientras que con la parte escidente de la sociedad subsistente y la no absorbida de la segunda sociedad se constituye una nueva sociedad.



Cuadro 1.6 Escisión Cruzada combinada.

3.1.2.4 *Escisiones complejas combinadas:*

Cuando las sociedades a escindir son más de dos, es evidente que las posibilidades se multiplican.

Por eso resulta oportuno, sin entrar en más detalle, para su agrupación, bajo una denominación genérica de "escisiones complejas combinadas", que abarca las operaciones en que mediante la creación de nuevas sociedades o por absorción de otras preexistentes se origina una nueva reagrupación patrimonial de aportaciones escidentes de distinta procedencia.

3.1.3 OPERACIONES COMBINADAS DE FUSIÓN Y ESCISIÓN

Los casos anteriores sólo se refieren a supuestos de escisión, aunque a veces se recurra al término fusión para reflejar alguna modalidad en que la reagrupación de los patrimonios escindidos se realiza con criterios similares a los de la fusión, por creación de nuevas sociedades.

En este apartado se pretende incluir aquellas operaciones en las que junto con las aportaciones patrimoniales procedentes de la escisión de sociedades, existen otras procedentes de la disolución de sociedades cuyos patrimonios se aportan sin escindirise a sociedades preexistentes o de nueva creación.

Si el derecho internacional actual admite las operaciones de fusión y escisión, nada debe impedir para que se admitan combinaciones de las mismas, porque responden a una misma necesidad económica.

3.2 ATENDIENDO A LA SUBSISTENCIA O DESAPARICIÓN DE LA SOCIEDAD ESCINDENTE

3.2.1 ESCISIONES TOTALES

Se identifican así porque a causa de la asignación de todo su patrimonio a otras empresas nuevas o preexistentes, se procede a la disolución sin liquidación de la sociedad escidente.

Este modelo equivale a la escisión simple y a la escisión por absorción, dependiendo de que las sociedades escindidas sean nuevas o preexistentes, respectivamente.

Por otra parte, las escisiones totales pueden ser perfectas o imperfectas, dependiendo de la red accionaria que surja después de la escisión.

Se da una *escisión perfecta* cuando las proporciones de participación accionaria son las mismas en las sociedades escindidas que las que existían en la escidente; por el contrario, una *escisión será imperfecta* cuando dicha proporción varíe.

3.2.2 ESCISIONES PARCIALES

La característica general de este rubro, es que en las escisiones parciales la separación del patrimonio afecta sólo a una parte del mismo, subsistiendo la sociedad escidente como propietaria del patrimonio no escindido.

A este tipo de escisión algunos extranjeros le han denominado "impropia", ya que en su opinión, el resultado de una escisión invariablemente debe originar la disolución sin liquidación de la entidad escidente, lo cual no ocurre en este caso. Sin embargo, como veremos más adelante, nuestra legislación sí reconoce este tipo de escisiones parciales.

Cabe mencionar que la ley francesa también reconoce estos dos tipos de escisión:

- Total
- Parcial

Las escisiones parciales se dividen en:

3.2.2.1 Escisiones Parciales Propiamente Dichas:

En este caso los accionistas de la sociedad parcialmente escidente acuden al canje de sus acciones en la proporción correspondiente.

Existen dos variedades de la escisión parcial que se relacionan íntimamente en sus conceptos con la escisión por absorción o con la escisión simple: una de ellas se presenta cuando la porción escidente se asigna a una sociedad preexistente, y la otra es cuando dicha porción se asigna a una sociedad de nueva creación.

En cuanto a la sociedad escidente, estas operaciones se instrumentan mediante una reducción de su capital social.

3.2.2.2 Escisión Parcial Con Aportación De Activos:

Bajo esta modalidad se designa a la escisión parcial en que la sociedad escidente incorpora a su activo las acciones de la aportación de la sociedad escindida, sin proceder a su distribución entre los accionistas, los cuales se mantienen al margen de la operación.

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

Tal vez la denominación de "aportación de activos" no sea la más adecuada, porque lo normal es que la parte del patrimonio que se escinde esté financiada, en parte, por pasivos que también se transmiten; sin embargo, como la denominación ya se ha hecho común en otros países, en nuestra opinión también puede utilizarse en nuestro país.

Conviene subrayar que esta modalidad es tratada en otros lugares como una operación distinta de la escisión a causa de su peculiaridad.

En efecto, en la legislación mexicana esta operación más que escisión, se calificaría como un traspaso de activos y pasivos, en donde en el primer caso se trataría como una enajenación, que se estaría cobrando con acciones de la empresa compradora (aportación de capital).

3.2.2.3 Escisiones Parciales En Operaciones Combinadas:

Se incluyen en esta definición los casos en los que la sociedad escidente actúa como sociedad absorbente de otros patrimonios separados, supuestos que pueden identificarse en algunas de las modalidades consideradas anteriormente (escisión por absorción cruzada y escisiones cruzadas combinadas) y que también pueden darse en operaciones más complejas.

En estos casos, y siempre en función de la diferencia de valor que exista entre el patrimonio que no se ha escindido y el que se recibe procedente de otras operaciones de escisión, podrá haber ampliaciones o reducciones de capital, o incluso ni una ni otra cosa, en el caso excepcional, cuando los valores del patrimonio escindido y el incorporado sean equivalentes.

3.3 CUANDO SE MODIFICAN LAS PARTICIPACIONES ACCIONARIAS PREEXISTENTES

En España algunos autores reconocen la existencia de un tipo de escisión en el que la separación del patrimonio de la sociedad puede efectuarse ignorando la participación proporcional de cada socio en el capital, atendiendo, para la división del patrimonio, a criterios de distinta naturaleza.

Aun cuando en la legislación tributaria mexicana se adoptó el modelo de escisión que considera la participación proporcional de cada accionista en el

ANTECEDENTES, CONCEPTO Y TIPOS DE ESCISIÓN

capital social de la sociedad, es evidente que en cualquier escisión se puede presentar el caso en que las participaciones de algunos socios no se valúen con base en su participación accionaria, sino que consideren otros parámetros.

3.4 TIPOS DE ESCISIÓN DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

En la Sexta Directriz de la Comunidad Económica Europea (CEE) de 1982, se consideran tres clases de escisión: por absorción, por constitución de nuevas sociedades y aquéllas en que ambas modalidades se combinan.

Coinciden las tres con los tipos de escisión por absorción, escisión simple y escisión combinada simple, que ya explicamos en incisos anteriores.

3.5 TIPOS DE ESCISIÓN DE ESPAÑA

Hablando de Europa la ley española del 26 de diciembre de 1980, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas, señala los siguientes tipos de escisión:

- a) La extinción de una sociedad y la división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasará en bloque a una sociedad de nueva creación.
- b) Será absorbida por una sociedad ya existente.
- c) La división del patrimonio de una sociedad sin extinguirse traspasando en bloque una o varias partes del mismo a las sociedades de nueva creación.
- d) A las sociedades ya existentes a cambio de acciones de tales sociedades.

Dichas acciones recibidas podrán mantenerlas en su activo las sociedades escindidas o entregarlas a sus socios o partícipes, en cuyo caso, reducirán el capital en la cuantía precisa.

3.6 TIPOS DE ESCISIÓN EN LA ACTUALIDAD

La doctrina distingue a diversos tipos de escisión de sociedades y consideramos importante analizar algunos de ellos que son los que se pudieran dar en la práctica común.

3.6.1 ESCISIÓN PURA O DIVISIÓN

Consiste en que una sociedad se divide en varias que nacen a la vida jurídica e incorporan el patrimonio de la primera, la que desaparece; esta escisión pura tiene dos variantes:

La *escisión pura perfecta*, en la que los socios de las sociedades nuevas participan en el capital social de las nuevas sociedades, en la misma proporción que tenían con anterioridad;

La *escisión pura imperfecta*, en que los socios participan en distinta proporción a la que tenían en la sociedad originaria.

Esta forma es adoptada en el inciso b) del artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación, así como, en el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

3.6.2 EXCORPORACIÓN

Consiste en la creación de una sociedad a la que otra le transmite parte de su patrimonio sin extinguirse.

Esta sociedad se conoce en la doctrina francesa como *escisión parcial* o aportación parcial del activo y se considera como una falsa o impropia escisión, como ya lo habíamos visto anteriormente.

Esta forma también se adopta por el inciso a) del mencionado artículo 15-A del CFF y por el decreto que reforma la LGSM citado en el párrafo anterior.

3.6.3 ESCISIÓN POR INCORPORACIÓN

Es aquella en la que el patrimonio de la sociedad que se escinde parcial o totalmente se une e incorpora a una o más sociedades existentes.

Algunos autores le llaman fusión escisión, en donde establecen que no se requiere la constitución de una nueva sociedad independiente, sino que basta con la absorción de su patrimonio por otras sociedades ya existentes, las cuales absorben el patrimonio de la sociedad escindida, esto se conoce como *fusión escisión por absorción*.

Existe una variante a la fusión escisión y se presenta cuando las sociedades existentes aportan la totalidad de su patrimonio y las sociedades escindidas aportan solamente una parte del propio a una sociedad nueva que se constituye a tal efecto.

Esta figura se conoce como *fusión escisión por combinación*.

3.6.4 ESCISIÓN POR INTEGRACIÓN

Finalmente, este tipo de escisión es aquél en que los bienes y derechos de las sociedades escindidas forman el patrimonio de las beneficiarias.

CAPÍTULO II

MARCO LEGAL Y LABORAL PARA LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

1 MARCO LEGAL

En el Diario Oficial de la Federación del 11 de junio de 1992 (para entrar en vigor al día siguiente, a través del capítulo IX de la LGSM), se regula en México por primera vez y desde un punto de vista mercantil la escisión de sociedades.

A continuación analizaremos parcialmente las disposiciones aprobadas por el Congreso de la Unión.

1.1 DEFINICIÓN MERCANTIL DE ESCISIÓN DE SOCIEDADES

En el artículo 228-Bis de la LGSM, se establece el concepto de escisión de sociedades como sigue:

“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 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 otras sociedades de nueva creación”.

1.2 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PODER EJECUTIVO

Con fecha del 22 de abril de 1992 el presidente de la República presentó a la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, la exposición de motivos respecto a las reformas de la LGSM, para su aprobación.

En la misma, se contemplaba la creación del artículo 228-BIS que contiene la reglamentación de la escisión de sociedades. Básicamente son tres los apartados que abarca el artículo en comento, los cuales son:

- a) El objetivo de la reforma;
- b) La definición de la escisión de sociedades; y
- c) Los requisitos para la procedencia de la escisión.

a) **Objetivo:** Una de las principales innovaciones que introduce la iniciativa indicada, consiste en regular la escisión de sociedades.

Tanto en México como en el extranjero se recurre, cada vez con mayor frecuencia, a la escisión de sociedades, por lo que resulta oportuno que la Ley prevea expresamente las características jurídicas de este mecanismo y llene de esta forma la laguna jurídica que existía antes de la regulación en comentario.

b) **Definición:** La escisión consiste en la división, en dos o más partes, de la totalidad o parte del activo, pasivo y capital social de una sociedad denominada escidente, la que puede o no extinguirse como resultado de esta operación.

c) **Requisitos:** Para la procedencia de la escisión, se exige que las acciones de la escidente estén totalmente pagadas y que los socios de la escidente tengan inicialmente una proporción de capital social de las escindidas, igual a la que tenían como titulares en la escidente.

Por otra parte, se establecen los mecanismos de publicidad y responsabilidad solidaria para proteger los intereses de accionistas y acreedores, quienes podrán oponerse judicialmente a la escisión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declara que la oposición es infundada, se dicte resolución que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposición o se llegue a convenio.

Para evitar la interposición de oposiciones sin causa justificada, se obliga a que el actor otorgue fianza suficiente para responder por los daños o perjuicios que pudieren causarse a la sociedad con la suspensión de la escisión, en caso de no proceder la oposición.

En nuestra opinión, el objetivo de la reforma, es regular a una figura que las empresas habían adoptado desde hace tiempo, y que actualmente ha tenido mayor auge, por lo que ha sido necesario definirla legalmente.

Consideramos que los requisitos de esta reforma, no son del todo apropiados, ya que habrá ocasiones en que las empresas lleguen a la figura de la escisión, como solución a conflictos entre socios o accionistas.

Por lo que, no consideramos indispensable que la participación accionaria de las escindidas sea la misma que en la empresa escidente.

1.3 NATURALEZA JURÍDICA DE LA ESCISIÓN

Existen, en el ámbito mercantil, diversas teorías que definen la naturaleza legal de figuras como la fusión y la escisión, y que basan sus conceptos en los elementos que participan en dichas figuras.

A la escisión se le han atribuido diversas naturalezas jurídicas, generalmente, la comparan con el fenómeno de la fusión, ya que la mayoría de los autores conciben a la figura que nos ocupa en una fusión pero a la inversa.

En este orden de ideas, se ha estudiado la naturaleza jurídica de la fusión, partiendo de las siguientes teorías:

a) Contractual. Desde el punto de vista de esta teoría, la escisión representa simplemente un contrato mercantil, por medio del cual una sociedad da origen a otra u otras de nueva creación, debiendo cumplir para esos efectos con las diversas formalidades exigidas por la LGSM.

Así, deberá efectuarse la aportación del capital mínimo, la obtención del permiso necesario ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, su inscripción en el Registro Público de Comercio, etc.

El contrato social por el que se acuerda la escisión, constituye el origen de todas las relaciones que puedan derivarse de la escisión.

b) Sucesión. Esta teoría tiene su principal sustento, en el hecho de que las sociedades que nacen como consecuencia de la escisión, adquieren por ese simple hecho, un conjunto de bienes y deudas (patrimonio) que originalmente correspondieron a la escidente.

Sin embargo, creemos que la escisión es mucho más que un simple legado a otra sociedad, ya que dicha transmisión no es más que la consecuencia de dicho acto jurídico, por lo que, esta doctrina define, desde nuestro punto de vista, los efectos y no la figura jurídica de la escisión.

c) Corporativa. Creemos que es, de esta teoría, de la que surgen algunas de las interpretaciones fiscales de la escisión en México, ya que según ésta, la escisión constituye un acto corporativo a través del cual la escindida continúa con las operaciones y en posesión de los bienes y deudas de otra persona distinta, o como lo expresan algunos estudiosos del tema, "es la continuación del vínculo social de una empresa (escidente) en otro vínculo social diverso (escindida)".

1.4 FORMALIDADES LEGALES PARA LA ESCISIÓN

Por su importancia e innovación consideramos interesante transcribir el texto del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la LGSM, el que pretende cumplir con el objetivo de normar esta novedosa figura que es la escisión de sociedades:

De acuerdo con el artículo 228-BIS de la LGSM, la escisión se regirá por lo siguiente:

- I. Sólo podrá acordarse por resolución de la asamblea de accionistas o socios u órgano equivalente, por la mayoría exigida para la modificación del contrato social. Esto quiere decir que la resolución en donde se lleve a cabo la escisión deberá acordarse a través de una asamblea extraordinaria de accionistas.*
- 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 aprueba 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, 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 éstas,*
 - 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 plenos 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 en virtud de la escisión, responderán solidariamente ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, la o las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contado a partir de la última de las publicaciones a que se refiere el siguiente párrafo V, hasta por el importe del activo neto que les haya sido atribuido en la escisión a cada una de ellas; si la escidente no hubiera dejado de existir, ésta responderá por la totalidad de la obligación ; y

- e). *Los proyectos de los estatutos de las sociedades escindidas.*
- V. *La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio. Asimismo, deberá publicarse en la gaceta oficial y en uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la escidente, un extracto de dicha resolución que contenga, por lo menos, la síntesis de la información a que se refieren los puntos 1 y 4 del inciso e) anterior, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de los socios y de los acreedores en el domicilio social de la sociedad durante un plazo de 45 días naturales contados a partir de que se hubieren efectuado la inscripción y ambas publicaciones;*
- VI. *Durante el término señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos 20% del capital social o el acreedor que tenga interés jurídico, podrá oponerse judicialmente a la escisión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declara que la oposición es infundada, se dicte resolución que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposición o se llegue a convenio, siempre y cuando quien se oponga diere fianza bastante para responder por los daños y perjuicios que pudieren causarse a la sociedad en suspensión,*
- VII. *Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo a que se refiere el inciso d), sin que se haya presentado oposición, la escisión surtirá plenos efectos; para la constitución de las nuevas sociedades, bastará la protocolización de sus estatutos y su inscripción en el Registro Público de Comercio,*
- VIII. *Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de escisión gozarán del derecho a separarse de la sociedad, aplicándose en lo conducente lo previsto en el artículo 206 de esta ley ;*
- IX. *Cuando la escisión traiga aparejada la extinción de la escidente, una vez que surta efectos la escisión se deberá solicitar del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato social.*

No se aplicará a las sociedades escindidas lo previsto en el artículo 141 de la LGSM.

El artículo 141 a que hace mención esta disposición, versa sobre el depósito de dos años de las acciones pagadas en todo o en parte en especie, a efecto de evaluar si su valor disminuyó en ese lapso y, en su caso, el accionista deberá cubrir las posibles diferencias.

En la práctica nos encontramos toda una serie de factores y circunstancias que nos dirán si la escisión es más fácil de instrumentar que otras opciones, tales como la fusión, la disminución de capital, etc., por lo que, cada caso debe ser evaluado en lo particular.

1.5 PRINCIPALES EFECTOS GENERADOS DE LA ESCISIÓN

Podemos señalar que existen tres efectos derivados de la escisión de una sociedad: aquéllos relacionados con la sociedad; los que afectan a los socios; y, los derivados contra terceros.

1.5.1 RELACIONADOS CON LA SOCIEDAD

De acuerdo con la opinión de diversos estudiosos de la esfera mercantil, cinco son los efectos más importantes en la escisión de una sociedad:

- a. La desaparición de la sociedad,
- b. La transmisión de bienes y deudas,
- c. El canje de títulos,
- d. La creación de nuevas sociedades y la reducción de capital, y
- e. La reforma estatutaria.

1.5.1.1. Desaparición de la sociedad.

Este efecto, en particular se da únicamente en las escisiones totales, en donde la escidente transmite la totalidad de sus bienes y deudas para extinguirse posteriormente.

Así, la escisión total trae consigo la pérdida de la personalidad jurídica, es decir, deja de ser apta como sujeto de derechos y obligaciones y pierde los atributos propios de la personalidad como son el nombre, el domicilio, la nacionalidad y su patrimonio sin recurrir a la liquidación.

Sin embargo, el objeto social de la extinta escidente continúa a través de una sociedad distinta llamada escindida.

Otro efecto derivado del anterior es, la extinción de la sociedad escidente que desaparece, e implica una disolución anticipada que lleva implícita la modificación de los estatutos sociales en su parte relativa a la duración de la sociedad, puesto que la existencia de la sociedad dejará de tener efecto con anterioridad a la fecha originalmente señalada, ello subordinado a la época en que la escisión debe surtir sus efectos plenamente.

Es importante hacer una distinción, ya que este tipo de fenómenos solamente sucederá en aquella escisión en la que la sociedad escidente desaparezca.

1.5.1.2. Transmisión de bienes y deudas.

Podemos señalar que este efecto constituye la principal característica de la escisión, ya que constituye la segmentación de su patrimonio (bienes y deudas) para ser asignado a otra u otras empresas de nueva creación.

Cabe señalar que la escisión del patrimonio de la escidente trae consigo la transmisión de las relaciones jurídicas frente a terceros (acreedores, socios y deudores).

En efecto, al realizarse la escisión, los socios de la escidente lo serán ahora de la escindida; los deudores y acreedores de la escidente deberán ahora reclamar o responder a la escindida, tomando en cuenta la responsabilidad solidaria de la escidente para tales efectos.

1.5.1.3. *Canje de títulos.*

Esta característica consiste en el cambio de títulos (acciones o partes sociales) a los socios, contra la entrega de nuevas acciones de la sociedad escindida, o bien, de la misma sociedad escidente, quien al reducir su capital en ocasiones emitirá títulos nuevos.

Sobre lo anterior recordemos que de acuerdo al artículo 228-BIS, cada uno de los socios de la sociedad escidente tendrán inicialmente una proporción del capital social de las escindidas, igual a la de que sea titular en la escidente.

La peculiar característica radica en que las acciones de la escindida deberán estar totalmente pagadas.

1.5.1.4. *Creación de una o varias sociedades y disminución de capital.*

Ya habíamos señalado, como consecuencia de la escisión, que se requiere de la constitución de alguna otra sociedad o sociedades que absorban el patrimonio de la escidente, y esto es regulado, en forma expresa, tanto en las disposiciones del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la LGSM, como en el Código Fiscal, en su artículo 15-A que dice :

“Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello denominadas escindidas.”

Es importante aclarar que la escisión supone la creación de nuevas sociedades, éstas deben constituirse con la misma resolución de la asamblea, en el mismo acto, ya que solo a una sociedad existente, aunque se cree en el mismo momento, se le puede transmitir una parte o la totalidad del patrimonio de la sociedad escidente, por lo tanto, no es válido sujetar el acuerdo de escisión a la condición suspensiva de que se constituya la beneficiaria.

Por otra parte, la sociedad que divide su patrimonio debe recurrir, en la mayoría de los casos, a una disminución de capital (exceptuando a aquéllas que cuentan con el mínimo legal) que estará representado por la parte transmitida a las nuevas sociedades.

1.5.1.5. *Reforma Estatutaria.*

Finalmente, es importante hablar de una reforma de estatutos o reforma al contrato social, que necesariamente deberá darse en el caso de sociedades que desaparezcan o, en el caso de sociedades que reduzcan su capital, excepto que se tratase de una sociedad bajo el régimen de capital variable.

El acuerdo de escisión no siempre trae aparejada la modificación de los estatutos de la sociedad escidente, ya que éstos únicamente sufrirán reformas en el caso de que la disminución del capital se haga en su parte fija y no en la variable, cuando la sociedad escidente no se extingue, o cuando al extinguirse la sociedad se reforma la cláusula referente a su duración.

1.5.2 **RELACIONADOS CON LOS SOCIOS**

Los efectos relacionados con los socios pueden ser: Patrimoniales y de conservación.

Se dividen los efectos patrimoniales en principales como son los de participación de los beneficios o cuotas de liquidación y los accesorios que son la transmisión de calidad de socios, la detentación de la documentación que acredite su calidad de socio y la aportación limitada.

Por otro lado, los efectos de conservación se dividen en: Derechos de administración (participación en las asambleas, nombramiento de administradores y representantes), y los derechos de vigilancia (derechos de información, de denuncia, nombramiento de los órganos de vigilancia, aprobación de los estados de posición financiera y gestión de administradores y comisarios).

Sin embargo, cabe señalar que el efecto más importante relacionado con los socios disidentes de una entidad que se escinde (después del canje de acciones) es, sin duda, **el derecho de retiro o separación**, consignado en la fracción VIII del artículo 228-BIS, el cual señala:

“Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de escisión gozarán del derecho a separarse de la sociedad, aplicándose en lo conducente lo previsto en el artículo 206 de esta Ley”.

Vale la pena comentar que el citado artículo 206 de la LGSM establece que, en caso de separación, el accionista tendrá derecho a obtener el reembolso de sus acciones, en proporción al activo social, según el último balance aprobado, siempre que lo solicite dentro de los quince días siguientes a la clausura de la asamblea de escisión.

Nos resulta oportuno comentar lo adecuado del mencionado artículo; sin embargo, cabe la posibilidad de que un accionista únicamente desee cambiar el porcentaje de su participación en la nueva sociedad, lo cual no está previsto en este artículo.

1.5.3 *FRENTE A TERCEROS*

Finalmente, encontramos efectos frente a terceros, principalmente frente a los acreedores, para quienes el acuerdo de escisión puede significar un grave problema por la desaparición de las garantías en el patrimonio de la sociedad con la que contrataron; con objeto de evitar perjuicios en los intereses de los acreedores, la ley ha recogido diversas garantías en favor de éstos, que son:

A. Publicidad.

La primera de ellas es la garantía de publicidad que regula el artículo 228-Bis fracción V, donde la obligación de dar publicidad a algunos requisitos, como son :

La obligación de publicación e inscripción de los acuerdos de escisión, tiene por objeto que se permita dar a conocer a los acreedores y terceros afectados, los negocios en que sus intereses se verán involucrados, a fin de detectar si sus créditos serán debidamente cubiertos o, en su caso, recurrir adecuadamente el ejercicio del derecho de oposición.

Una característica que llama la atención radica en que el plazo de publicación es de 45 días para la escisión, mientras que la norma que conocemos en materia de fusión es de tres meses, sin que exista una situación lógica para explicar esta diferencia.

B. Derecho de oposición.

El artículo 228-Bis, en su fracción VI, contiene la regulación que quizá exprese el rasgo más significativo de la escisión frente a terceros y la segunda de las garantías aludidas:

El derecho de oposición, ya que esta ley les concede a los acreedores y a los accionistas disidentes, que representen por lo menos el 20% del capital social o los acreedores que tengan interés jurídico, lo anterior queda sujeto a la libre apreciación judicial que determinará si este derecho es fundado o no.

Al efecto, se ordena un plazo suspensivo durante el cual la escisión no podrá surtir sus efectos, una vez transcurrido si no ha habido oposición, los efectos de la escisión se realizarán plenamente.

Durante dicho plazo, cualquier acreedor de la sociedad que se escinda podrá oponerse judicialmente en la vía sumaria, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada, o se dicte resolución que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposición o se llegue a convenio entre las partes.

El derecho de oposición se basa en la prevención de los posibles perjuicios que la escisión pudiera ocasionar a los acreedores, ya que éstos otorgaron crédito a una sociedad con base a determinadas características de garantía, las cuales podrían variar como resultado de la escisión.

1.5.4 FRENTE A TRABAJADORES

Uno de los efectos más importantes que se dan en el proceso de escisión es el referente a la situación de los trabajadores ante la escisión.

Sobre este particular los autores mexicanos coinciden en señalar que a esta figura le es aplicable el artículo 41 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), que se refiere a la substitución patronal.

Derivado de lo anterior, podemos concluir que para el caso de una escisión parcial, en que subsiste la sociedad escidente, ésta será solidariamente responsable con las sociedades escindidas, de las

obligaciones nacidas antes de la fecha de substitución, hasta por un término de seis meses contado a partir de la fecha en que hubiese dado aviso de la substitución, al sindicato o a los trabajadores.

El problema surge en el caso de escisión pura, esto es, cuando la sociedad escidente se extingue ya que ésta al dejar de existir no podrá ser solidariamente responsable por el término establecido en la LFT

Por lo que, en este caso, se podrá observar lo previsto por el artículo 53 de la misma ley, para así terminar la relación de trabajo por mutuo consentimiento, liquidar a los trabajadores conforme a la ley y recontratarlos, en su caso, en las nuevas sociedades.

El maestro Zubiría Maqueo nos comenta que: "Una de las partes interesadas en el proceso de escisión es la clase trabajadora".

Es de desearse que tanto en la LFT como en la LGSM, se les conceda el derecho de consulta previa y, por lo tanto, el de oposición a una escisión, a efecto de proteger sus intereses, y que se contemple que el acuerdo correspondiente "no surtirá efecto alguno, hasta que los trabajadores de la sociedad escidente manifiesten por escrito o mediante convenio colectivo su consentimiento, o sean liquidados de todos sus derechos laborales en términos de la ley por la sociedad escidente y recontratados por las sociedades escindidas."

Estamos de acuerdo en que el párrafo anterior resulta lo más conveniente y adecuado, pero desgraciadamente en la práctica esto no sucede, debido a que las empresas buscan sus propios intereses y los trabajadores no son considerados en este tipo de decisiones. En resumen, generalmente, se llevará a cabo una substitución patronal para los casos de escisión, aunque en algunos otros casos se podrán aplicar otro tipo de soluciones también previstas por la ley.

1.6 EL ACUERDO DE ESCISIÓN

Es la resolución tomada por la Asamblea Extraordinaria de Accionistas en donde se protocolizan los derechos y obligaciones de las partes participantes en la escisión, sobre la base de sus principios y objetivos. Las características de un aviso de escisión son las siguientes:

1. El acuerdo de escisión deberá publicarse en la gaceta oficial y en uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la sociedad escidente.

Tratándose del D.F. debe entenderse por gaceta oficial al Diario Oficial de la Federación y cuando el domicilio de la sociedad escidente sea alguna entidad federativa, el órgano de difusión o periódico oficial de cada Estado.

2. Se debe publicar un extracto de la resolución de la asamblea que aprobó la escisión, que contenga, por lo menos, la forma, los plazos y los mecanismos en que los diversos conceptos de activo, pasivo y capital social serán transferidos y la determinación de las obligaciones que por virtud de la escisión asuma cada sociedad escindida.
3. Debe indicarse en la publicación, en forma clara, que el texto completo de la resolución de la asamblea se encuentra a disposición de los socios y los acreedores en el domicilio social de la sociedad escidente durante un plazo de cuarenta y cinco días naturales contados a partir de que se hubieren efectuado la inscripción y ambas publicaciones.

A continuación transcribiremos un extracto de un acuerdo de escisión, que fue publicado en uno de los periódicos de mayor circulación en el área metropolitana, el día 11 de enero de 1997 y en él, se reflejan los principales puntos que intervinieron en la escisión de una sociedad, designando las características de los bienes transmitidos, ubicación, etc.

AVISO DE ESCISIÓN

MULTIFORMACIÓN, S.A.

En los términos de la fracción V del Artículo 228 bis de la LGSM, a continuación se publica un extracto de la resolución adoptada por la Asamblea Extraordinaria de Accionistas de Multinformación, S.A. celebrada el 9 de diciembre de 1996, relativa a la escisión de la sociedad.

1. *Los accionistas acordaron llevar a cabo la escisión de la sociedad, para dar lugar a tres sociedades o entidades económico jurídicas distintas cada una, que tendrán sus regímenes normativos independientes, en la inteligencia de que Multinformación, S.A. como sociedad escidente subsistirá bajo su misma denominación de Multinformación, S. A., con su propio régimen normativo y con sus Estatutos Sociales modificados en aquello que le sean necesario, en virtud de los acuerdos adoptados por unanimidad de votos de los accionistas.*
2. *El acuerdo de escisión de la sociedad es tomado en plenitud, toda vez que las acciones que representan el capital de esta sociedad, como escidente, están totalmente suscritas y pagadas.*
3. *Se aprueba la creación de una primera sociedad escindida bajo la denominación de "Multinformación, Comercialización y Servicios, S.A. de C. V.", la cual fue previamente autorizada por la Secretaria de Relaciones Exteriores, aprobándose asimismo, el proyecto de estatutos sociales que regirán a dicha sociedad.*
4. *Se aprueba la creación de una primera sociedad escindida bajo la denominación de "Multinformación, Manufactura y Tecnología, S. A. de C. V.", la cual fue previamente autorizada por la Secretaria de Relaciones Exteriores, aprobándose asimismo, el proyecto de estatutos sociales que regirán a dicha sociedad.*
5. *La escisión surtirá todos sus efectos, tanto para la sociedad escidente como para las sociedades escindidas, precisamente el día 31 de diciembre de 1996, a las 24 horas y frente a terceros, después de transcurridos 45 días naturales contados a partir de la fecha en que quede inscrito en el Registro Público de Comercio del domicilio social de la sociedad escidente, la Escritura Pública mediante la cual queden protocolizados los acuerdos que aquí se adopten y de que se hubieren realizado las publicaciones a que refiere la Fracción V del Artículo 228 Bis de la LGSM, retrotrayéndose los efectos de dicha escisión a la fecha antes mencionada, siempre y cuando no se presente en el plazo referido oposición por parte de persona alguna con interés jurídico o bien de cualquier oposición presentada, hubiere sido desmentida judicialmente o retirada por el interesado.*
6. *La sociedad escidente conviene y se obliga al pago de todas las deudas por ella contraídas, salvo aquellas respecto de las cuales los acreedores hayan manifestado previamente su consentimiento para la escisión.*

ASPECTOS LEGALES

7. *Se aprueban los Estados Financieros de Multinformación, S. A., exhibidos, practicados al 31 de octubre de 1996, que sirven como base para la escisión.*
8. *Para la formación del capital mínimo fijo de cada una de las sociedades escindidas, se tomará la parte proporcional que se les asigne para ello del capital social de la sociedad escidente, por lo que el capital social histórico de Multinformación, S. A. se reducirá a la cantidad de \$270,619.⁰⁰ (Doscientos setenta mil seiscientos diecinueve pesos 00/100 M.N.)*

Como consecuencia de lo anterior, se reforman las cláusulas sexta y séptima de los estatutos sociales de Multinformación, S. A., para quedar en los siguientes términos:

CLÁUSULA SEXTA. El capital social histórico será la suma de \$270,619.⁰⁰ (Doscientos setenta mil seiscientos diecinueve pesos 00/100 M.N.). Este capital podrá ser aumentado una o varias veces, en cada caso, deberán cumplirse los requisitos legales respecto a la suscripción y exhibición de las cantidades que constituyan dichos aumentos y también en cada caso, deberá ser otorgada la escritura pública correspondiente, señalándose el capital social que se fije y registrándose dicha escritura.

CLÁUSULA SÉPTIMA. El capital social estará dividido en 150,344 acciones con valor nominal de \$1.80 (un peso 80/ 100 M. N.) cada uno.

9. *Se aprobaron los balances particulares de la sociedad escidente y las escindidas, los cuales reflejan que los sectores patrimoniales de cada una de ellas son como sigue:*
 - *Multinformación S.A. sociedad escidente con un activo total del orden de \$581,609,485.00 (Quinientos ochenta y un millones seiscientos nueve mil, cuatrocientos ochenta y cinco pesos 00/100 M.N.); un pasivo del orden de \$473,499,000.00 (Cuatrocientos setenta y tres millones cuatrocientos noventa y nueve mil pesos. 00/100 M.N.); un capital contable por la cantidad de \$108,110,485.00 (Ciento ocho millones ciento diez mil cuatrocientos ochenta y cinco pesos. 00/100 M.N.) y un capital social histórico por la suma de \$270,619.00 (Doscientos setenta mil seiscientos diecinueve pesos 00/100 M.N.), representado este último por acciones comunes nominativas, con valor nominal de \$1.8 (Un peso 80/100 M.N.), cada una totalmente suscritas y pagadas. La estructura accionaria quedará de la siguiente forma:*

ASPECTOS LEGALES

Accionista	Acciones
GRUPO MULTIFORMACIÓN, S.A. DE C.V.	150,342
JAVIER C. SAINZ LÓPEZ	<u>2</u>
	150,344

- De *Multinformación Comercialización y Servicios, S.A. de C.V.* sociedad escindida con un activo total del orden de \$2,658,382,000.00 (Dos mil seiscientos cincuenta y ocho millones trescientos ochenta y dos mil pesos 00/100 M.N.); un pasivo del orden de \$2,009,674,000.00 (Dos mil nueve millones seiscientos setenta y cuatro mil pesos 00/100 M.N.); un capital contable por la cantidad de \$648,708,000.00 (seiscientos cuarenta y ocho millones setecientos ocho mil pesos. 00/100 M.N.) y un capital social histórico por la suma de \$1,623,649.00 (Un millón seiscientos veintitrés mil seiscientos cuarenta y nueve pesos 00/100 M.N.), representado este último por acciones comunes sin valor nominal.

El capital mínimo fijo asciende a la cantidad de \$50,000.00 (Cincuenta mil pesos 00/100 M.N.) y el capital variable máximo ilimitado, quedando representado de la siguiente forma:

Accionista	Acciones	Capital Variable
GRUPO MULTIFORMACIÓN, S.A. DE C.V.	27,777	874,249
JAVIER C. SAINZ LÓPEZ	- <u>1</u>	874,249
	27,778	

1. De *Multinformación Manufactura y Tecnología, S.A. de C.V.* sociedad escindida con un activo total del orden de \$2,229,517,000.00 (Dos mil doscientos veintinueve millones quinientos diecisiete mil pesos 00/100 M.N.); Un pasivo del orden de \$1,729,101,000.00 (Mil setecientos veintinueve millones ciento un mil pesos 00/100 M.N.); un capital contable por la cantidad de \$500,416,000.00 (Quinientos millones cuatrocientos dieciséis mil pesos. 00/100 M.N.) y un capital social histórico por la suma de \$1,252,458.00 (Un millón doscientos cincuenta y dos mil cuatrocientos cincuenta y ocho pesos 00/100 M.N.), representado este último por acciones comunes sin valor nominal. El capital mínimo fijo asciende a la cantidad de \$50,000.00 (Cincuenta mil pesos 00/100 M.N.) y el capital variable máximo ilimitado, quedando representado de la siguiente forma:

ASPECTOS LEGALES

<i>Accionista</i>	<i>Acciones Cap.Fijo</i>	<i>Cap.Variable</i>
<i>GRUPO MULTIFORMACIÓN, S.A. DE C.V.</i>	<i>27,777</i>	<i>668,032</i>
<i>JAVIER C. SAINZ LÓPEZ</i>	<i><u>1</u></i>	
	<i>27,778</i>	<i>668,032</i>

- 2. Se hace constar que durante el plazo que transcurra entre el 1º de noviembre de 1996 y el 31 de diciembre del mismo año, fecha esta en que surte efectos la escisión, se ocasionará una variación en cuanto a los montos correspondientes al activo, pasivo y capital de las sociedades escindidas y de la sociedad escidente, como consecuencia de las operaciones propias de esta última sociedad y para tal efecto se elaborarán balances particulares de la escidente al 31 de diciembre de 1996 y balance inicial de las escindidas al 1º de enero de 1997, mismos que serán sometidos a la Asamblea Ordinaria de Accionistas a efecto e confirmar y en su caso aprobar las cifras contables correspondientes.*
- 3. Efectúese la publicación a que se refiere la fracción V del artículo 228 bis de la LGSM, de este extracto de la resolución de escisión.*

México, Distrito Federal, a 9 de Diciembre de 1996.

CP. HERBERT SCHOLZ RAMÍREZ.

SECRETARIO DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN.

1.7 EL CANJE DE ACCIONES

Hemos apreciado que un efecto característico de los movimientos de reestructuración, como la escisión, es la cancelación de acciones en la sociedad escidente y su canje correspondiente en las sociedades escindidas.

El canje de acciones es un movimiento efectuado entre los socios de la empresa y no entre las sociedades participantes, es decir, no es la empresa "X" la que cede parte de su patrimonio a otras empresas, recibiendo nuevas acciones en consecuencia.

Sino que realmente son los accionistas quienes ceden una parte o todo su patrimonio a las escindidas recibiendo por ello nuevas acciones que respaldan dicha aportación en la nueva sociedad.

Será necesario que la empresa escidente disminuya su capital social, cancelando las acciones transferidas e inscribiendo dicha situación en el registro de accionistas de la sociedad.

Por su parte, la escindida emitirá las acciones correspondientes y las canjeará por las acciones de la sociedad escidente, Vale la pena resaltar que dicho canje podrá efectuarse con distintos valores nominales.

Finalmente, la escindida deberá inscribir en su registro de acciones los datos necesarios para reconocer la personalidad jurídica de las personas que participan en su capital social.

Es conveniente apuntar que de acuerdo al artículo 129 de la LGSM se considera como dueño de las acciones a quien aparezca inscrito como tal en el registro de accionistas, razón por la cual, es importante que la sociedad inscriba en este libro, todos los movimientos que realicen los titulares de las acciones. Un caso particular que podría presentarse en una escisión, es aquél en que la escidente sólo cuenta con el capital mínimo requerido por la LGSM (N\$ 50,000), por lo que al escindir, éste no sería suficiente para constituir una nueva sociedad, e incluso, para continuar sus actividades.

Es claro que en este movimiento debe llevarse a cabo un aumento de capital previo a la escisión, o bien, en la escisión misma, a efecto de lograr el capital mínimo requerido por la ley.

1.8 LEGISLACIÓN DE OTROS PAISES

Hasta aquí hemos analizado el marco legal de la escisión de sociedades que rige en nuestro país, no obstante, consideramos importante analizar los aspectos legales de otros países que han influido en la legislación mexicana, tales como España y Argentina.

Sin embargo, no es intención de esta tesis el profundizar en el análisis de este tema, por lo que si el lector tiene mayor interés en estas legislaciones, incluimos un anexo que trata más ampliamente de este tema.

2 IMPLICACIONES LABORALES

2.1 EFECTOS RELACIONADOS CON EL PERSONAL EN LA ESCISIÓN

En el capítulo primero, señalamos que uno de los objetivos específicos de la escisión es la separación de las actividades productivas de una empresa de las de comercialización, con el fin de orientar la eficiencia en cada área.

Sin embargo, debemos tomar en cuenta la situación que guardarán los trabajadores de la empresa escidente frente a la segmentación de la sociedad. En la práctica, pensamos que pueden presentarse las siguientes situaciones:

2.1.1. SUBSTITUCIÓN PATRONAL

En lo referente al personal que se traspa de la sociedad escidente a la escidente, por motivo de la escisión, lo más conveniente sería la celebración de un contrato de substitución patronal, a efecto de preservar la antigüedad y derechos de los trabajadores, pues la naturaleza de este contrato estaría en línea con la naturaleza jurídica de una escisión, además, así lo marca la misma LFT en su artículo 41, donde establece lo siguiente:

“La substitución de patrón no afectará las relaciones de trabajo de la empresa o establecimiento. El patrón substituido será solidariamente responsable con el nuevo por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo y de la Ley, nacidas antes de la fecha de la substitución, hasta por el término de seis meses, concluido éste, subsistirá únicamente la responsabilidad del nuevo patrón”.

El término de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, se contará a partir de la fecha en que se hubiese dado aviso de la substitución al sindicato o a los trabajadores.”

Sobre el mismo, la Ley del Seguro Social (LSS) menciona en su artículo 270 que en caso de substitución patronal, el substituto será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de esa Ley y nacidas antes de la fecha en que se avise al Instituto por escrito, la substitución, hasta por el término de dos años, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

Se considera que hay substitución de patrón en el caso de transmisión, por cualquier título, de los bienes esenciales afectos a la explotación, con ánimo de continuarla.

El propósito de continuar la explotación se presumirá en todos los casos.

El Instituto deberá, al recibir el aviso de substitución, comunicar al patrón substituto las obligaciones que adquiere, igualmente deberá, dentro de un plazo de dos años, notificar al nuevo patrón el estado de adeudo del sustituido.

2.1.2 RESCISIÓN DE LA RELACIÓN DE TRABAJO

Si se optara por rescindir la relación de trabajo con motivo de la escisión, el patrón estará obligado a indemnizar a los trabajadores con base a lo siguiente:

1. Si la relación de trabajo fuera por tiempo determinado menor de un año; indemnizar en una cantidad igual al importe de los salarios de la mitad del tiempo de servicios prestados ; si excediera de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de seis meses por el primer año y de veinte días por cada uno de los años siguientes en que hubiese prestado servicios.
2. Si la relación de trabajo fuere por tiempo indeterminado, la indemnización consistirá en veinte días de salario por cada uno de los años de servicio prestado.

3. Además de las indemnizaciones a que se refieren los números anteriores, en el importe de tres meses de salario y en el de los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se paguen las indemnizaciones.

Sobre lo anterior, cabe señalar que el artículo 89 de la LFT señala que para determinar el monto de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores se tomará como base el salario correspondiente al día en que nazca el derecho a la indemnización, incluyendo en él la cuota diaria y la parte proporcional de las prestaciones recibidas, es decir, deberá tomarse el salario diario integrado.

Adicionalmente, deberá pagarse a los trabajadores la prima de antigüedad establecida en el artículo 162 de la LFT.

Creemos que esta opción debe ser evaluada detenidamente por la empresa que se escinde, ya que podría traer consigo, además del elevado costo financiero, demandas y problemas de conciliación con el sindicato o sindicatos.

Por otra parte, existen algunos otros efectos de orden laboral que deberán ser cubiertos en forma posterior a la escisión, dependiendo del tipo de sustitución patronal que se efectúe.

A continuación citamos los más importantes, considerando que los trabajadores, o parte de ellos, fueron asignados a alguna de las escindidas.

- a) Cambio de contrato del SAR e INFONAVIT ante la institución bancaria correspondiente.
- b) Aviso al Instituto Mexicano del Seguro Social de la sustitución patronal efectuada.
- c) Cambio del sistema de nómina para efectos del nuevo cálculo del ISR a retener en las escindidas.
- d) Es recomendable que si existe alguna prestación por pagar como PTU o aguinaldo, sea liquidado antes de efectuar el traspaso correspondiente.
- e) Aviso a la Tesorería del Estado de la sustitución patronal efectuada para los efectos de los impuestos estatales sobre nómina.
- f) Aviso al sindicato de la sustitución patronal efectuada.
- g) Elaboración de planes de previsión social en las escindidas.

2.1.3 SUBSIDIO FISCAL

De acuerdo con el artículo 80-A de la LISR los contribuyentes que perciban remuneraciones por concepto de la prestación de servicios personales subordinados, gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte en los términos de la tarifa del artículo 80 de la Ley.

El propio artículo 80-A establece que dicho subsidio estará representado por una proporción que se calculará para todos los trabajadores del empleador, tomando como base las cifras de percepciones gravadas y exentas del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, no se establece nada en relación con una escisión en donde los trabajadores son asignados a una o varias de las escindidas, y en donde pensamos debiera preverse que las sociedades de nueva creación pudieran aplicar la misma proporción de subsidio que aplicaba la escidente hasta antes de la escisión.

Dado lo anterior, estaríamos frente a las siguientes opciones para las escindidas:

a) *No aplicar ninguna proporción de subsidio.*

En virtud de que no existe un ejercicio previo como hecho generador para la aplicación de la mecánica de artículo 80-A, la escindida no debería aplicar proporción alguna.

Esta teoría sería perjudicial para los trabajadores y creemos que no está de acuerdo con el espíritu de la continuación de la vida de la escidente a través de las escindidas.

b) *Determinar la proporción de subsidio mes a mes.*

La regla 199 de la Resolución Miscelánea fiscal (RMF), establece la opción para los empleadores que inicien actividades para determinar la proporción prevista en el artículo 80-A, en relación con el periodo comprendido entre el 1.º de enero del año de que se trate y la fecha en que se determine el impuesto.

Para los efectos de esta regla deberá presentarse un aviso ante la Administración Local de Recaudación competente.

Con base a lo anterior tendríamos lo siguiente:

Monto total de los pagos efectuados del lo. de enero al último día del período por el que se determina el impuesto, que sirva de base para determinar el ISR.

Entre:

Monto total de las erogaciones efectuadas del lo. de enero Al último día del período por el que se determina el impuesto, por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados.

PROPORCIÓN DE SUBSIDIO (ARTÍCULO 80-A).

2.2 PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (PTU)

El artículo 117 de la LFT señala que los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (10%).

Un aspecto que ha ofrecido diversos puntos de confusión en materia de escisión de sociedades es el relativo a la PTU, motivado principalmente por la falta de regulación sobre el tema en la legislación laboral. Primeramente debemos citar que el artículo 126 de la LFT establece que las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento, quedan exceptuadas de la obligación de repartir utilidades.

No se señala ningún caso de excepción a esta regla, por lo que podría interpretarse que, incluso en el caso de las escindidas (empresas de nueva creación), se considera que no existe obligación de repartir utilidades durante el primer ejercicio. Pensamos que en el caso de una escisión no debe ser interpretado de esta forma, en virtud de que como ya hemos señalado anteriormente, esta figura solamente representa la continuación del objeto o actividades de la escidente bajo una denominación social distinta.

Sin embargo, consideramos necesario que las leyes laborales contemplen esta situación que podría ser perjudicial para los trabajadores. El artículo 123 de la LFT nos habla del procedimiento para distribuir el reparto de utilidades:

“La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.”.

El artículo 124 nos dice que: “Se entiende por salario la cantidad que perciba cada trabajador por cuota diaria. No se consideran como parte de él las gratificaciones, y demás percepciones... ni las sumas que perciba el trabajador por concepto de trabajo extraordinario”. En resumen, este artículo nos señala que el cálculo del PTU debe ser en base al *salario diario integrado*.

2.3.1 EJERCICIO DEL CÁLCULO DEL PTU

La Compañía “X”, la cual consta con 30 empleados:

- 10 tienen sueldo nivel “a” de \$65 pesos mensuales,
- 10 tienen sueldo nivel “b” de \$60 pesos mensuales
- y el resto –10 trabajadores -, tienen sueldo nivel “c” de \$50 pesos mensuales.

El 30 de septiembre de 1996 decide escindirse, reubicando a 10 de sus trabajadores en la recientemente creada compañía “A” (escindida). Suponiendo una utilidad anual de 330,000 pesos, calcular cuanto les correspondería de PTU a cada uno.

Este cálculo se realiza sobre la base de lo siguiente:

- Salario base integrado; el sueldo anualizado es igual al sueldo por días trabajados ;
- El factor Días es igual al total de días por sueldo (16.4506)
- El factor Sueldos es igual al total de sueldos (578,980 entre 165,000=0.2848)

Como podemos observar en la siguiente tabla, los 10 trabajadores que inician sus labores en la compañía escindida “A”; reciben menos PTU, que aquellos trabajadores que permanecieron en la escidente, a pesar de tener un sueldo mayor, esto se debe a que laboraron menos días en la empresa escidente. Cabe mencionar que en este ejercicio, partimos del hecho de que estos 10 trabajadores que cambian de compañía, conservaron el mismo nivel de sueldo, en ese año, debido a que la compañía “A” inicio sus operaciones en 1996.

ASPECTOS LEGALES

COMPAÑÍA "X" (ESCINDENTE) :

Nivel y Número De empleado	Días trabajados	Sueldo anualizado	Factor Días	Factor Sueldos	Total
A1	273	\$17,745. ⁰⁰	\$4,491. ⁰³	\$5,057. ²⁹	\$9,548. ³²
A2	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A3	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A4	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A5	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A6	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A7	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A8	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A9	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
A10	273	17,745. ⁰⁰	4,491. ⁰³	5,057. ²⁹	9,548. ³²
B11	365	\$21,900. ⁰⁰	\$6,004. ⁴⁹	\$6,241. ⁴⁶	\$12,245. ³²
B12	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B13	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B14	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B15	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B16	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B17	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B18	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
B19	365	21,900. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	6,241. ⁴⁶	12,245. ³²
C20	365	\$18,250. ⁰⁰	\$6,004. ⁴⁹	\$5,201. ²¹	\$11,205. ⁷⁰
C21	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C22	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C23	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C24	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C25	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C26	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C27	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C28	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C29	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
C30	365	18,250. ⁰⁰	6,004. ⁴⁹	5,201. ²¹	11,205. ⁷⁰
TOTALES	10,030	\$578,950.⁰⁰	\$165,000.⁰⁰	\$165,000.⁰⁰	\$330,000.⁰⁰

CAPÍTULO III

REGIMEN FISCAL DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

1 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1.1 CONCEPTO

De acuerdo con el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) ya citado en otros capítulos, hay tres conceptos importantes:

- a) Existe una transmisión parcial o total de bienes y deudas.
- b) Las sociedades que participan en una escisión deben ser residentes en México. Cabe señalar que de acuerdo con la fracción II, del artículo 9o. del CFF, son residentes en México las personas morales que establezcan en el país la administración principal del negocio.
- c) Las escindidas deben ser, necesariamente, sociedades de nueva creación.

Esto quiere decir que en México en ningún caso podrá presumirse que se está ante la escisión de una sociedad cuando se trate de una escisión por absorción, en cualquiera de sus posibles variantes.

Adicionalmente, este artículo nos establece que, la escisión podrá realizarse siguiendo alguna de las siguientes modalidades:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin extinguirse.
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso, añade el artículo en comento, la sociedad escindida que se designe en el acuerdo de escisión o aquella que en caso de ser necesario designe la autoridad hacendaría, deberá conservar la documentación relacionada con la contabilidad de la escidente.

Los conceptos fiscales de las sociedades que participan en la escisión son:

- a) **Sociedad Escidente:** Esta entidad, que hasta 1991 en nuestra legislación fiscal se denominaba "sociedad escindida", es la persona moral que se somete al proceso de escisión, pudiendo extinguirse o no.
- b) **Sociedad Escindida:** A partir de 1992 se les adjudica a estas sociedades un concepto propio e inherente, ya que hasta 1991 sólo se hacía referencia a ellas como "las sociedades que surjan como consecuencia de la escisión. Ahora estas unidades se les define como "sociedades escindidas".

1.2 LA TRANSMISIÓN DE BIENES EN LA ESCISIÓN

De acuerdo con el artículo 14 del CFF, en su fracción I, establece que se considera enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A del propio código. Existe en el anterior concepto una clara intención de los legisladores por consolidar a la fusión y la escisión como dos instrumentos de reestructuración para las sociedades, reconociendo el hecho de que, aun cuando existe la transmisión de bienes de una empresa a otra, es factible considerar que no se genera una enajenación para efectos fiscales, si se cumple con los siguientes requisitos:

1.2.1 TENENCIA ACCIONARIA

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 período de dos años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal.

El mismo artículo 14-A establece que para determinar el porcentaje del 51% se deberá considerar el total de las acciones con derecho a voto emitidas por la sociedad a la fecha de inicio del período, excluyendo las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista y que hayan sido enajenadas a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad, de acuerdo con las reglas generales que para tal efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Debemos interpretar que el plazo a que el precepto antes citado se refiere, debe medirse en años calendario, ya que no se menciona en ningún momento

“ejercicios fiscales”; por lo que, tendríamos que una escisión que se efectúa el 30 de junio de 1994, y que, como veremos más adelante, debiera presentar su aviso de escisión a más tardar el 31 de julio del mismo año, tendría que cumplir con el requisito de tenencia accionaria por el período del 1.º de agosto de 1993 al 31 de julio de 1995.

Ahora bien, según el multicitado artículo 14-A, se consideran acciones con derecho a voto aquéllas que no lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominan acciones de goce (derechos preferenciales sobre dividendos).

Por otro lado, tratándose de sociedades que no estén formalizadas por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las anteriores siempre que no tengan el voto limitado.

Podemos complementar la definición anterior con lo establecido en el artículo 113 de la LGSM, el cual establece que son acciones de voto limitado aquéllas que únicamente pueden ejercerlo en ciertos tipos de asambleas gozando por otro lado de algunos privilegios en materia de dividendos y reembolsos.

Un ejemplo de lo anterior lo tendríamos con los siguientes datos de una empresa que se escinde en las empresas “A” y “B” el 30 de junio de 1994, subsistiendo la primera, y mostrando la siguiente red accionaria y Estado de Posición Financiera.

**EMPRESA “X”
POSICIÓN ACCIONARIA AL 30 DE JUNIO DE 1994**

Accionistas	Participación %	Capital Social
A	25	150,000
B	25	150,000
C	50	300,000
TOTAL	100	600,000

**EMPRESA “X”
ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA AL 30 DE JUNIO DE 1994
(Cifras en miles de pesos)**

Activo	1,100,000
Pasivo	500,000
Capital	600,000

Con base a los datos anteriores, y suponiendo que la escisión de la empresa se daría en un 20% y 30% para "A" y "B", respectivamente, tendríamos lo siguiente:

Concepto	Empresa "X"	Empresa "A"	Empresa "B"	Total original,
Activo	550,000	220,000	330,000	1,100,000
Pasivo	250,000	100,000	150,000	500,000
Capital	300,000	120,000	180,000	600,000

Posición accionarla después de la escisión:

	Empresa "X"	Empresa "A"	Empresa "B"	Total original
Accionista				
A	75,000	30,000	45,000	150,000
B	75,000	30,000	45,000	150,000
C	150,000	60,000	90,000	300,000
TOTAL	300,000	120,000	180,000	600,000

Si en nuestro ejemplo el accionista "C" vendiera el 100% de sus acciones (\$300,000) a un accionista "D", sí existiría enajenación de bienes para efectos fiscales en la escisión de la sociedad "X", por lo que habría que contemplar dicho efecto para contribuciones como el ISR o el IVA, entre otras. Por el contrario, si el accionista "A" decidiera vender el 100% de sus títulos (\$150,000), no existiría enajenación fiscal de bienes, puesto que aún después de dicha transmisión de acciones, el 51% de los accionistas con derecho a voto continúan en las escindidas y escidente.

Además del caso más comúnmente manejado (venta de las acciones y pérdida del 51% de los accionistas originales en consecuencia), existen algunos otros casos concretos en los que se podría presentar la modificación de la posición accionarla, como son el aumento o disminución de capital o la fusión posterior al acto de escisión con una empresa fuera del grupo.

También debemos destacar que la permanencia del 51% de los accionistas en el período de dos años, debe efectuarse en todas las empresas escindidas y escidente, ya que de acuerdo a como está redactada la disposición, si alguna de ellas variara este 51% y las demás lo conservaran, se entendería que existe enajenación por el total de los bienes transmitidos.

Es importante señalar que si fuera el caso de que se incumpliera con el plazo de tenencia accionarla, los efectos fiscales de la enajenación deberían cuantificarse en forma retroactiva desde la fecha en que surtió plenos efectos el acuerdo de escisión, teniéndose además la carga financiera de los accesorios que pudieran generarse por dicho concepto.

A partir del ejercicio 1992 han existido cambios substanciales en la reglamentación de la escisión de sociedades, el 1º de enero de 1994 fue modificado el multicitado artículo 14-A de CFF para reducir los plazos de cumplimiento de requisito de tenencia accionaria, el cual hasta el 31 de diciembre de 1993 había sido de 4 años.

Adicionalmente, a través de artículo I-BIS de las Disposiciones Transitorias del CFF para 1994 se establece que el plazo de 2 años analizado anteriormente, será aplicable incluso para aquellas escisiones efectuadas durante 1993, siempre que se haya presentado el aviso respectivo.

Por lo tanto, tendremos dos etapas históricas, con relación a los plazos de tenencia accionaria en el caso de escisión:

Fecha en que se efectuó la escisión	Plazo de tenencia accionaria
22 -nov- 91 al 31 -dic- 92	4 años (1)
01 -ene- 93 al 31 -dic- 94	2 años
01 -ene- 93 a la fecha	2 años

(1) De acuerdo con la fracción V del Artículo Segundo Transitorio para 1992.

Ahora bien, el CFF establece que cuando se realicen varias escisiones sucesivas o una fusión después de una escisión, el periodo de tenencia accionaria se iniciará a partir de la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal, relativo a la última escisión o fusión efectuada, sin que hubiere transcurrido entre una u otra el plazo de dos años antes aludido. Supongamos el siguiente ejemplo:

La empresa "X" se escinde parcialmente en la empresa "A" el día 1º de enero de 1996, presentando el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales el mismo día. Sin embargo, la empresa escindida "A" realiza otra escisión parcial con fecha 30 de noviembre de 1996, presentando de igual forma el aviso de escisión de ese día. Finalmente la empresa escidente "X" modifica la tenencia accionaria original en un 90% con fecha 2 de enero de 1997.

Dado que en este caso se observaron dos escisiones sucesivas en un lapso menor a un año después de haber presentado el primer aviso de escisión (1º de enero de 1996), el plazo establecido por el artículo 14-A empezaría a contar a partir del 30 de noviembre, incluso para la escidente "X", por lo que, la modificación de la tenencia accionaria de esta última el día 2 de enero de 1997,

derivará en que la transmisión de bienes realizada con motivo de la escisión se considere como una enajenación para efectos de ISR, IVA, etc. Así bien, el plazo de tenencia accionaria en nuestro ejemplo culminaría el 29 de noviembre de 1997.

No obstante a lo comentado en este apartado, de acuerdo con el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 14-A, no se incumple el requisito de tenencia accionara cuando exista transmisión de acciones por causa de muerte, liquidación, donación (cumpliendo los requisitos por la LISR) o por adjudicación judicial.

1.3 PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

A partir de 1995 se adiciona un segundo requisito para asumir que no existe enajenación por la transmisión de bienes de la escidente a las escindidas, según el cual cuando desaparezca una sociedad con motivo de una escisión total, la sociedad escidente deberá designar a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas, en los términos que establezcan las leyes fiscales correspondientes.

Asimismo, se establece que cuando se incumpla con este requisito, los fedatarios públicos, dentro del mes siguiente a la fecha de autorización de la escritura correspondiente, deberán informar de esta circunstancia a las autoridades fiscales, pudiendo la autoridad, en estos casos, exigir la presentación de las declaraciones citadas a cualquiera de las sociedades escindidas.

Adicionalmente, el propio artículo 14-A nos marca que la escindida designada deberá enterar los impuestos correspondientes a la escidente por el ejercicio que terminó como consecuencia de la escisión total, o en su caso, solicitar la devolución de los saldos a favor que resulten cumpliendo con los requisitos que mediante reglas de carácter dé a conocer la Secretaría de Hacienda.

El mismo ordenamiento continúa diciendo que la declaración del ejercicio de la escidente que desaparezca deberá considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas.

Así como, el importe total de los actos o actividades gravados y exentos, de los acreditamientos y el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que tuvo la empresa desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición, debiendo en este caso considerar como fecha de terminación del ejercicio aquélla que corresponda a la escisión.

Si bien es cierto que este requerimiento hacia las escindidas fomenta el cumplimiento de las obligaciones de la escidente en las escisiones totales, debemos hacer notar que se aleja del espíritu del artículo 14-A del CFF.

Según el cual se asumía que cuando en un lapso corto de tiempo después de realizada una escisión se variara de una forma importante la estructura accionaria de las escindidas o de la propia escidente, podía interpretarse que dicho movimiento constituía una venta de la empresa y no una reestructuración de la misma, por lo que las transmisiones de bienes debían gravarse para efectos fiscales.

Cabe hacer notar que según el inciso b) del artículo 15-A del CFF, en el caso de escisiones totales corresponde a la escindida designada, en los términos antes expuestos, conservar la contabilidad de la escidente para cualquier aclaración o requerimiento posterior sobre la misma.

Sin olvidar que lo anterior no exenta a las demás sociedades escindidas de la responsabilidad solidaria de las contribuciones que se determinen a cargo de la sociedad escidente.

A partir de 1996, la falta de cumplimiento de cualquiera de estos requisitos, acarrea que la escisión sea considerada como una enajenación.

Sin embargo la legislación, resulta incompleta al considerar únicamente a la escisión total, ya que ignora a la escisión parcial, la cual presenta diversas problemáticas que permanecen sin solución.

Nuestra sugerencia sería el establecer para casos de escisión parcial, el que la escidente que subsista, sea la única que podrá 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 en que se realice la escisión; evitando así distorsiones y cumpliéndose con el objetivo de que las escindidas, fiscalmente hablando, empiecen sus operaciones partiendo de cero.

1.4 AVISOS A PRESENTAR ANTE LA SHCP

De acuerdo con el artículo 5-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se deberá presentar un Aviso de Escisión dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo la misma.

El Aviso de Escisión, deberá contener la denominación social o razón social de las sociedades escidente y escindidas y la fecha en que se realizó dicho acto. Dicho documento deberá ser presentado por la escidente o por alguna de las escindidas, dependiendo de lo siguiente:

- a) En el caso de escisiones totales (en donde se extingue la escidente), el aviso será presentado por la escindida que para el efecto se designe.
- b) En las escisiones parciales, la sociedad escidente será la encargada de presentar el aviso en comento.

Debido a que no existe un aviso de escisión aprobado por la SHCP, debe elaborarse un escrito libre, conteniendo además de los datos ya señalados, los enumerados en el segundo párrafo del artículo 31 del propio Código.

Adicionalmente, el artículo 23 del RCFF señala que en los casos de escisión de sociedades, cuando se extinga la escidente (escisiones totales), la escindida que se designe en el acuerdo de escisión presentará el aviso de cancelación del RFC por dicha escidente, junto con la última declaración del ISR a cargo de la propia escidente.

Por otra parte, en las escisiones totales deberán presentarse, además, los avisos de inscripción en el RFC de las sociedades escindidas; y, en el caso de las escisiones parciales, sólo los avisos de inscripción al RFC de las empresas de nueva creación.

Cabe destacar que el tercer párrafo del artículo 27 del CFF establece que los fedatarios públicos tienen la obligación de exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en donde se hagan constar actas constitutivas de escisión, que se comprueben dentro del mes siguiente a la firma del acta, que han presentado solicitud de inscripción o de cancelación, según sea el caso, en el RFC de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de presentación.

En caso contrario, continua el mismo artículo 27, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la SHCP dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura. Es sumamente importante para los fedatarios públicos tener en cuenta lo anterior, ya que la fracción V del artículo 79 del CFF establece como infracción relacionada con el RFC, el autorizar actas constitutivas de escisión sin cumplir con lo establecido por el citado artículo 27, pudiendo hacerse acreedor en su caso, a una multa que puede fluctuar entre \$5,000 y \$10,000 pesos.

A continuación presentamos un modelo que podría ser utilizado como aviso de escisión ante las autoridades fiscales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 5-A en cuestión.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA
DE INGRESOS DEL NORTE DEL D.F.
PRESENTE.

México, D.F. a 30 de junio de 1996.

AVISO DE ESCISION

Sandra Costes Thomas, representante legal de la EMPRESA "X", S.A. DE C.V. (EMX 921023 LN2), con domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones en Av. Insurgentes 2319, Colonia del Valle, C.P. 03100, en México, D.F. respetuo-samente le informa lo siguiente:

Que, con fecha 30 de junio de 1994, mi representada se escindió parcialmente, dando origen a las sociedades EMPRESA "Y", S.A. DE C.V. y a la EMPRESA "Z", S.A. de C.V., quienes de acuerdo a las disposiciones mercantiles vigentes participaron del activo, pasivo y capital de mi representada.

Se presenta este aviso en cumplimiento a lo establecido en el artículo 5-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación,

Atentamente.

*Sandra Costes Thomas
RFC SCOT 710109 9V0
Representante Legal de
EMPRESA "X", S.A. DE C.V.*

ANEXOS:

- a) *Copia simple del acuerdo de escisión.*
 - b) *Copia del poder notarial con el cual se acredita la personalidad del representante legal*
 - c) *Aviso de inscripción al RFC de las compañías creadas como consecuencia de la escisión.*
 - d) *Estados financieros al 30 de junio de 1996.*
 - e) *Copia simple del acta constitutiva de EMPRESA "X", SA. de CV.*
 - f) *Copia simple del aviso HRFC-1 de inscripción al RFC.*
-

1.5 LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

De acuerdo con la fracción XII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (CFF), son responsables solidarios con la escidente, las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente.

Del mismo modo lo son, por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión. Así por ejemplo, si se incumpliera el requisito de tenencia accionaria en la escisión se generarán impuestos por enajenación de bienes.

Así como, accesorios sobre los mismos, las escindidas serían responsables solidarias con la escidente por dichas cantidades, hasta el monto de su aportación; situación que resulta lógica si partimos del hecho de que la intención de esta figura es que los accionistas sean los mismos en las sociedades escindidas y escidentes.

En caso de una escisión total, en donde se diera efectos retroactivos a la enajenación de bienes por falta de cumplimiento del requisito establecido en el artículo 14-A, se tendría la situación de que la escidente ya no existe, por lo que deberá recurrirse a la responsabilidad solidaria de las escindidas para el pago de las contribuciones generadas.

1.6 EL DICTAMEN FISCAL Y LA TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL EJERCICIO POR ESCISIÓN

La fracción III del artículo 32-A del CFF, establece la obligación para las personas morales que se escinden, de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales en el ejercicio en que ocurra la escisión y en el ejercicio siguiente.

La aplicación estricta de la fracción III nos conduciría a dictaminar únicamente los estados financieros de la escidente por el período antes apuntado, ya que es ésta la que se escinde, quedando fuera de esta obligación las empresas escindidas (las que surgen de la escisión).

Sin embargo, creemos que no fue ésta la intención del legislador, por lo que, conservadoramente, debe buscarse dictaminar tanto a la escidente, como a las escindidas, o en el mejor de los casos, debe buscarse la resolución favorable de parte de la Secretaría de Hacienda al respecto.

Otra circunstancia que nos lleva a pensar que la fracción III podría pretender abarcar incluso a las escindidas, es el hecho de que en una escisión total, no existirían ejercicios posteriores por dictaminar, puesto que la sociedad que se escinde desaparece como consecuencia de la escisión.

De acuerdo con el artículo 46 de Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), el aviso para dictaminar los estados financieros de la escidente (y escindidas en su caso), deberá ser presentado dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal del contribuyente.

Con base a lo anterior, las empresas que celebren escisiones parciales deberán presentar el aviso de dictamen a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al ejercicio sujeto a dictamen.

En el caso de una escisión total, el aviso se presentará dentro de los 3 meses posteriores a la realización de este acto, en virtud de que el artículo 11 del CFF establece que el ejercicio fiscal terminará anticipadamente cuando una persona moral efectúe una escisión total.

Adicionalmente, el citado artículo 11 señala que cuando el ejercicio termine en forma anticipada, como consecuencia de una escisión total, la escindida designada para tal efecto, deberá presentar la declaración del ejercicio de la escidente.

Respecto a la información que debe contener el dictamen fiscal de las sociedades que se escindan, el artículo 51 del RCFF, en su inciso g) establece que deberá ser la siguiente:

- a) *Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.*
- b) *Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.*
- c) *Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.*
- d) *Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.*

También se aclara que la información relativa a los incisos c) y d) anteriores, únicamente se presentará el dictamen siguiente a la fecha de la escisión de sociedades.

Los puntos comentados podrían tomarse como un argumento adicional para interpretar que la única que debe dictaminarse para efectos fiscales es la escidente, puesto que los datos solicitados en el dictamen apuntan hacia dicha sociedad. Por otra parte, debemos pensar que las autoridades hacendarias necesitarán del dictamen fiscal de las escindidas y escidente (en caso de subsistir), para cerciorarse del cumplimiento del requisito de tenencia accionaria de artículo 14-A del CFF.

En conclusión, debemos reiterar el hecho de que podría resultar benéfico para las sociedades que participan en una escisión, el solicitar la confirmación del criterio a la Secretaría de Hacienda, respecto a si las escindidas deben o no ser dictaminadas, puesto que como hemos analizado en este tema, la aplicación estricta del CFF y su Reglamento, indican que solamente corresponde esta obligación a la escidente, incluso en las escisiones totales.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 ENAJENACIÓN DE BIENES POR ESCISIÓN

Aun cuando ha quedado claro para nosotros que la escisión de una sociedad no involucra forzosamente la enajenación de sus bienes para efectos fiscales, el artículo 5-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), establece que en los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de escisión de sociedades, se producirán los efectos que esa ley señala para los actos de enajenación (se gravará la diferencia obtenida entre el precio de venta y el costo fiscal de los bienes). Creemos que la disposición anterior no contradice lo establecido en el artículo 14 del CFF, debiendo aplicarse únicamente sobre aquellas escisiones que no cumplan con el requisito de tenencia accionaria señalado en el artículo 14-A del mismo ordenamiento.

Reafirmando lo anterior, el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17 de la LISR establece que en los casos de escisión de sociedades, no debe considerarse como ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el artículo 14-A del CFF., siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en la LISR respecto a dichos bienes.

Adicionalmente el mismo artículo 17 dispone que cuando en los casos de escisión no se cumpla con los requisitos antes señalados, se acumulará la ganancia y no serán aplicables las disposiciones de la LISR respecto a bienes adquiridos por escisión (fecha de adquisición de activos, costo de acciones, etc.).

2.2 PAGOS PROVISIONALES

De acuerdo con el quinto párrafo de la fracción III, del artículo 12 de la LISR, los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades, efectuarán pagos provisionales a partir del mes en que ocurra la escisión, considerando el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente para el ejercicio de que se trate.

Es decir que, si la escisión acontece en el mes de junio de 1996, por citar un ejemplo, la sociedad escindida deberá aplicar el coeficiente que la empresa escidente venía utilizando hasta el mes de mayo del mismo año.

Se menciona, además, que el coeficiente de utilidad de la escidente también se utilizará cuando en el primer o en los cuatro posteriores ejercicios de las escindidas no resulte coeficiente de utilidad.

Al efectuarse una escisión debe tenerse especial cuidado con el coeficiente de utilidad de las sociedades escindidas, ya que si se segmenta una sociedad con el objeto de separar las actividades productivas de acuerdo con su margen de utilidad, puede correrse el riesgo de que aquellas escindidas que trabajen con un margen de utilidad pequeño, efectúen pagos provisionales muy elevados, debido a la utilización del coeficiente de la escidente.

En estos casos creemos debe efectuarse un análisis previo y solicitar en su caso la reducción de pagos provisionales establecida en el artículo 12-A de la propia Ley.

Otra consideración que debemos tomar en cuenta es en el caso de que una escisión parcial se lleve a cabo en el primer ejercicio de existencia de la escidente, en la cual, de acuerdo con el artículo 12, no se encuentra obligada a efectuar pagos provisionales.

Tal y como se encuentra redactada la disposición, las escindidas estarían obligadas a efectuar pagos provisionales con un coeficiente de utilidad que no existe. Como se muestra en el ejemplo siguiente :

- lo. de enero de 1995. Se crea la sociedad "X", S.A.
- 30 de junio de 1995. Se escinde parcialmente la sociedad "X", S.A.
Las escindidas deben efectuar pagos provisionales a partir del mes de julio de 1995, con el coeficiente de utilidad de la escidente, el cual no existe.

En el mismo ejemplo, aun cuando se efectuara una escisión total y pudiera pensarse que las escindidas deben determinar un coeficiente de utilidad con base al ejercicio irregular de la escindida extinta, creemos que no sería equitativo, ya que dejaría de reconocerse que las escindidas únicamente constituyen una continuación de las operaciones de la escidente, por lo que, creemos que en este caso valdría la pena someter este criterio a las autoridades hacendarías para cada caso en particular.

Desde que se introdujo la figura de la escisión a la legislación fiscal mexicana, se vio la necesidad de segmentar los pagos provisionales efectuados por la escidente entre las escindidas, en la misma proporción en que se había dividido el capital social, razón por la cual se asumía que las escindidas debían participar de una parte del resultado (ingresos y gastos) del ejercicio en el cual se efectuaba la escisión.

En efecto, si la LISR establecía la obligación de escindir en forma proporcional los pagos provisionales efectuados a la fecha de la escisión, resultaba lógico pensar que dichos pagos debían ser transmitidos en conjunto con los ingresos y deducciones que les dieron origen. La situación anterior brindaba un problema práctico para las empresas escidentes (en escisiones parciales principalmente), mismas que debían efectuar un cierre contable-fiscal a la fecha de la escisión para determinar la parte de dicho resultado que correspondía a cada una de las escindidas.

A partir de 1996, el artículo 12 de la LISR establece que la sociedad escidente considerara como pagos provisionales efectivamente enterados (con anterioridad a la escisión), la totalidad de los pagos que hubiere efectuado en el ejercicio en que ocurrió la escisión, no pudiendo asignar parte de dichos pagos a las sociedades escindidas, aun cuando la escidente desaparezca.

Así bien, la reforma al citado artículo 12, en gran medida, ha solucionado la problemática descrita en los párrafos anteriores, ya que de acuerdo con la nueva regulación, la escidente conservará, aun en el caso de escisiones totales, el 100% de los pagos provisionales efectuados con anterioridad a la escisión.

En consecuencia, creemos que la escidente conservará, también, los ingresos y deducciones realizados con anterioridad a la escisión, que dieron origen a los pagos provisionales enterados, debiendo las escindidas por su parte, iniciar el cálculo de los pagos provisionales con los ingresos que generen a partir de su nacimiento.

En relación con la periodicidad de los pagos provisionales, el mismo artículo 12 señala que si en el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, la escidente efectúa pagos provisionales trimestrales, las escindidas que surjan como consecuencia de la escisión, deberán efectuarlos con la misma periodicidad.

De acuerdo con lo anterior, creemos que también sería aplicable el efectuar pagos provisionales trimestrales en el ejercicio siguiente al que se efectúe la escisión, si en el primero se obtienen más de cuatro millones de pesos (actualizables con base en el artículo 7-C) de parte de las escindidas.

Ejemplo:

**Empresa "X" S.A. de C.V.
(Cifras en miles de pesos)**

Ejercicio	Ingresos.
1995	\$2,000
1996	
Escidente	\$3,000
Escindida	3,100
1997	
Escidente	\$2,500
Escindida	6,500

En este caso, la escindida deberá efectuar pagos provisionales trimestrales durante 1996, debido a que éste representa el ejercicio en donde se llevó a cabo la escisión. Podemos apreciar que en el ejercicio 1997, la escindida rebasó el límite de ingresos establecido en el artículo 12 de LISR.

Sin embargo, pensamos que aun en 1997 podría efectuar pagos provisionales trimestrales, ya que el segundo párrafo de la fracción III, del artículo en comento establece lo siguiente:

"Cuando los contribuyentes antes señalados (ingresos inferiores al límite) hubieran efectuado pagos provisionales trimestrales en los términos de este párrafo y obtengan en el ejercicio ingresos acumulables que excedan del monto antes indicado, podrán estar a lo previsto en este párrafo en el ejercicio siguiente a aquél en el que excedan de dicha cantidad".

Una vez concluido el ejercicio en que se realice la escisión (y quizás el siguiente), las propias escindidas deberán evaluar con base a su monto de ingresos, si les corresponde o no seguir pagando trimestralmente el ISR.

Debemos tener especial cuidado en la posibilidad de considerar a la escidente y escindidas como una sola persona moral en los términos del CFF, ya que esto sería un impedimento para seguir efectuando pagos provisionales en forma trimestral.

EMPRESA "Z", S.A DE C.V.

(Cifras en miles de pesos)

Ejercicio	Ingresos
1994	3,500
1995	
Escidente	3,000
Escindida	5,600
1996	
Escidente	1,500
Escindida	3,500

NOTA: Un accionista es propietario del 65% del capital.

En este ejemplo, la escidente efectuaba pagos provisionales trimestrales durante 1995, por ser éste el siguiente a aquél en que obtuvo ingresos inferiores al límite establecido por el artículo 12 de la LISR (recordemos que en 1994 y 1995 el límite oscilaba arriba de los dos millones de nuevos pesos).

Consecuentemente, la sociedad escindida deberá efectuarlos con la misma periodicidad durante 1995 (ejercicio en que ocurre la escisión).

Ahora bien, aparentemente la escidente podría efectuar pagos provisionales trimestrales en 1996, en virtud de que en 1995 percibió ingresos por debajo de los cuatro millones de pesos. Sin embargo, debido a que la escidente y escindida deben considerarse como una sola persona moral en los términos de artículo 32-A del CFF, y rebasan entre ambas el límite establecido en la LISR, la escidente y escindida deberán efectuar pagos provisionales mensuales.

2.3 REDUCCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

Como citamos anteriormente, un aspecto que representa gran importancia dentro de los pagos provisionales es el relativo al coeficiente de utilidad, el cual podría ser excesivo para algunas de las sociedades que participan en la escisión.

Debido a lo antes precisado, la regla 127 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) establece que la escidente y las escindidas, podrán reducir el monto de sus pagos provisionales del ejercicio en que ocurra la escisión, cumpliendo para tales efectos con lo siguiente:

1. Que la escidente hubiera dictaminado para efectos fiscales, sus estados financieros relativos al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se lleve a cabo la escisión.
2. En lugar de aplicar el coeficiente de utilidad obtenido por la escidente, considerarán el que resulte de dividir el resultado que se obtenga de restar al total de ingresos acumulables obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes de que se trate, las deducciones autorizadas por el Título II de la LISR (excluyendo a la deducción inmediata del artículo 51), entre los ingresos nominales del mismo período.
3. Solicitar autorización ante la Administración de Recaudación competente.
4. Finalmente, se establece la obligación de efectuar el recálculo de sus pagos provisionales en los términos del artículo 8 del RLISR y, en su caso, pagar los recargos que correspondan conforme a dicho ordenamiento.

La disposición anterior nos conduce a la determinación de un resultado fiscal a la fecha en que se estime que el coeficiente de utilidad original (el de la escidente), es superior al que realmente correspondería para efectuar el pago provisional de la escidente y/o escindida.

Así bien, si la escidente deseara solicitar la reducción del pago provisional del mes de septiembre, por ejemplo, debería determinar el resultado fiscal del período enero-septiembre, para corroborar que al coeficiente de dicho lapso es menor al que venía utilizando anteriormente.

Ejemplo :

Una empresa se escinde parcialmente con fecha 30 de abril de 1996, surgiendo como consecuencia de lo anterior la escindida "A".

En el ejercicio en cuestión, la escidente efectuaba pagos provisionales utilizando un coeficiente de utilidad del 45%, por lo que la escindida desea efectuar la reducción del pago provisional del mes de agosto de 1996, con base en lo establecido por la regla 127 de la RMF.

ASPECTOS FISCALES

(Cifras en miles de pesos)

Concepto		Importe
Ingresos acumulables mayo-agosto		2,000
Menos:		
Deducciones autorizadas		
Devoluciones y descuentos	20	
Gastos de operación	1,190	
Gastos no deducibles	(15)	
Interés deducible	81	
Resultado fiscal a la fecha de la escisión		<u>1,276</u> 724
Entre:		
Ingresos nominales al 31-08-96		2,000
Coefficiente de utilidad aplicable al pago provisional agosto del 96		<u>0.362</u>

Como podemos apreciar el coeficiente de utilidad de la escidente disminuyó en 9 puntos de un ejercicio a otro, lo cual, si tomamos en cuenta que a la sociedad escindida "A" le fue asignada la actividad con un menor margen de utilidad, se traduciría en pagos provisionales sumamente excesivos para ésta, de seguir utilizando el 45 % original.

Con base a lo anterior, el pago provisional de julio de la sociedad escindida se efectuaría de la siguiente forma:

(Cifras en miles de pesos)

Conceptos	Importes
Ingresos nominales al 31-08-96	857
Por:	
Coefficiente de utilidad	<u>0.362</u>
Resultado fiscal estimado	310
Por:	
Tasa del ISR	<u>34%</u>
ISR causado de período	105
Menos:	
Pagos provisionales enterados	<u>101</u>
ISR A CARGO	<u>4</u>

2.4 AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES

Hasta 1995 se interpretaba que el ajuste a los pagos provisionales de ISR debía correr la misma suerte que los propios pagos provisionales y, aún cuando no se encontraba regulado en forma expresa, debía ser transmitido a las escindidas en la misma proporción en que se dividía el capital social. Sin embargo, una vez aclarado que la escidente conservará en todos los casos el 100% de los pagos provisionales, creemos que también conservará el ajuste que en su caso haya enterado, ya que técnicamente el ajuste representa una extensión a los pagos provisionales del ejercicio.

Por otra parte, el artículo 7-E del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), señala que cuando por fusión, escisión o liquidación, los contribuyentes anticipen la fecha de terminación de su ejercicio, determinarán el ajuste a los pagos provisionales con base a ciertas consideraciones especiales. Ahora bien, antes de explicar las pautas marcadas por el artículo 7-E, debemos prever que dicho artículo aún contempla la realización de dos ajustes (en el séptimo y último mes del ejercicio), situación que fue modificada en la LISR a partir del 20 de julio de 1992, para quedar únicamente en la realización de un ajuste en el séptimo mes de ejercicio; sin embargo, esa modificación no alcanzó a cubrir al RLISR, el que, como veremos, todavía regula el segundo ajuste a los pagos provisionales.

- a) Cuando la fecha de terminación ocurra a más tardar el séptimo mes de ejercicio, solamente ajustarán el impuesto en el último mes de mismo ejercicio, excepto si se presenta la declaración de ejercicio a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración de ajuste de referencia (día 17 del octavo mes). Si la escisión total ocurre con fecha 31 de julio de 1996, la escidente estaría obligada a efectuar la determinación de ajuste a los pagos provisionales, o bien, a presentar su declaración anual 1996 a más tardar el 17 de agosto del mismo año.
- b) Cuando la fecha de terminación ocurra después del séptimo mes del ejercicio, ajustarán el impuesto correspondiente a los pagos provisionales en el séptimo mes del ejercicio y en el último mes del mismo.

En este caso, si la escisión total ocurre con fecha 31 de agosto de 1996, la escidente debió haber presentado su ajuste el 17 de agosto, y deberá presentar su declaración anual, a más tardar el 30 de noviembre del mismo año. Sobre el segundo ajuste reiteramos que no resulta aplicable, ya que la disposición legal que daba origen a esta figura fue suprimida de la Ley en 1992.

En ejercicios irregulares menores de siete meses, no se efectuarán los ajustes a los pagos provisionales.

Si la escisión total ocurre con fecha 31 de mayo de 1996, la escidente no estará obligada a efectuar ajuste a los pagos provisionales y deberá presentar su declaración anual, a más tardar el 31 de agosto del mismo año. Las escindidas por su parte, tendrán un ejercicio irregular de siete meses (mayo-diciembre de 1996), por lo que, deberán efectuar el ajuste a sus pagos provisionales a más tardar el día 17 de enero de 1997, o bien, como apuntamos en el inciso a), presentar en esa fecha su declaración anual del ejercicio.

Finalmente, si en el ejemplo anterior la escisión ocurriera el 30 de abril de 1996, las escindidas tendrían un ejercicio irregular de ocho meses, por lo que su ajuste a los pagos provisionales deberá presentarse el 17 de diciembre del mismo año, y su declaración anual, a más tardar el 30 de marzo de 1997.

En otro orden de ideas, el artículo 12-A de la LISR, en el último párrafo de su fracción III, establece que cuando el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados sea mayor al ajuste determinado, se podrá acreditar dicho saldo a favor contra los pagos provisionales posteriores que resulten a su cargo, siempre que para el efecto se cumplan con los requisitos de artículo 7-G del RLISR. Uno de estos requisitos versa sobre la proporcionalidad que deben guardar las adquisiciones netas (compras) con los ingresos acumulables del mismo período, correspondiente al ejercicio de doce meses inmediato anterior a aquél por el que se efectúa el ajuste.

Si una escisión total se efectuara el 31 de enero de 1994, terminando anticipadamente el ejercicio de la escidente y no estando obligada a efectuar el ajuste a los pagos provisionales inciso b) anterior, tendríamos que las escindidas contarían con un ejercicio irregular de 11 meses, por lo que deberán efectuar el ajuste a los pagos provisionales el 17 de septiembre de 1994 (por el período febrero-julio de 1994). Si en ese ajuste se obtiene un saldo a favor, técnicamente podría acreditarse contra los pagos de octubre, noviembre y diciembre.

Es, en la circunstancia anterior, en la que surge un problema, con base a qué ejercicio debemos pensar que se cumplirían con los requisitos del artículo 7-G para tales efectos, ya que no existen ejercicios inmediatos anteriores de las escindidas, y el ejercicio de la escidente seguramente no guardará proporcionalidad en las compras, ya que contiene el 100% de ellas. En nuestra opinión, debe fraccionarse el ejercicio de doce meses previo de la escidente (1993), en las proporciones en que fue segmentado el capital social, con el objeto de no distorsionar la comparación establecida por el RLISR y poder acreditar el saldo a favor derivado del ajuste.

2.5 COSTO FISCAL DE ACCIONES

2.5.1 ACCIONES EMITIDAS POR LA ESCINDENTE

De acuerdo al tercer párrafo de la fracción III del artículo 19 de la LISR, se considera costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, el que se derive del costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la escidente por cada accionista a la fecha de dicho acto y como fecha de adquisición la del canje.

Debemos interpretar la disposición anterior, en el sentido de que el costo promedio determinado a la fecha de adquisición será transmitido a la par de los títulos canjeados. Sin embargo, existe la posibilidad de que el canje de las acciones se realice a distinto valor nominal, para lo cual habrá que determinar un nuevo costo fiscal, como a continuación se muestra:

Costo promedio por acción a la fecha de la escisión de la sociedad

Por:

Número de acciones cedidas a la(s) escindida(s)

Costo promedio total del accionista "X"

Entre :

Número de acciones emitidas por la sociedad escindida

Igual a:

COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN

Ejemplo:

La sociedad "X", S. A. se escinde con fecha 1o. de abril de 1996, mostrando los siguientes datos relacionados al costo fiscal de sus acciones a la fecha de la escisión.

	(Cifras en pesos)		
Accionista	Total de acciones	Acciones escindidas	Costo por Acción
A	15,000	7,000	1,143
B	30,000	15,000	1,186

La escindida "A" emitió acciones con un valor nominal de \$ 1.00, por lo que con base a lo establecido en el artículo 19 de la LISR tendríamos lo siguiente:

(Cifras en pesos)

Concepto	A	B
Costo fiscal por acción	1,143	1,186
Por:		
Acciones transmitidas	<u>7,000</u>	<u>15,000</u>
Costo Total	8,001	17,790
Entre:		
Acciones canjeadas	<u>7</u>	<u>15</u>
NUEVO COSTO FISCAL	<u>1,143</u>	<u>1,186</u>

2.5.2 ACCIONES TRANSMITIDAS A LAS ESCINDIDAS COMO PARTE DE ACTIVO DE LA ESCINDENTE

En el caso de acciones que forman parte de los bienes de la escidente, el mismo artículo 19, en su penúltimo párrafo, señala que en caso de escisión de sociedades, las acciones que adquieran las sociedades escindidas como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en la sociedad escidente, al momento de la escisión.

2.6 INVERSIONES Y DEPRECIACIÓN

De conformidad con el artículo 41 de la LISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca la propia Ley.

Así bien, la depreciación para fines fiscales implica la deducción paulatina de los bienes de una sociedad, mediante la aplicación de las distintas tasas establecidas en la Ley.

Sin embargo, esta deducción puede ser actualizada mediante el uso del factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Como podemos apreciar, existen dos fechas importantes, para la actualización de la depreciación de una inversión, la de su adquisición y la del período al que corresponde su deducción.

En el caso de una escisión debemos considerar que, aun cuando no existe ganancia para efectos del ISR, sí existe una transmisión de propiedad de los activos, por lo que existe una nueva fecha de adquisición de los bienes escindidos.

Con el fin de evitar que la figura de la escisión tenga efectos negativos en relación a la depreciación de los bienes por parte de las escindidas, el artículo 41, en su tercer párrafo, establece lo siguiente:

“Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión, se considerará como fecha de adquisición, la que le correspondió a la fusionada o escidente”.

Es decir, si una sociedad se escinde con fecha 30 de junio de 1996, las escindidas considerarán, a efecto de determinar la depreciación fiscal del ejercicio irregular 1996, las fechas de adquisición de los activos fijos y cargos diferidos, que venía considerando la escidente hasta antes de la escisión.

Adicionalmente, la fracción IV de artículo 46 señala que los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a aquéllos pendientes de deducir en la sociedad escidente.

Ejemplo:

Se efectúa una escisión parcial al 30 de junio de 1996 mostrándose, entre otros rubros, de activo, la siguiente transmisión hacia la escindida “A”:

Sociedad Escidente “X”, S. A.

**Integración de activo fijo al
30 de junio de 1996.
(Cifras en pesos)**

Concepto	M.O.I.	Fecha de adquisición	depreciación acumulada al 30-06-96	Monto por depreciar
Computadora	5,500	01-01-95	2,063	3,437

En el ejemplo anterior, la escindida “A” únicamente podrá deducir \$ 3,437.00 como valor por depreciar a partir de lo. de junio de 1996, mientras que la escidente no deberá determinar ganancia por la enajenación de equipo y, por o tanto, no deducirá el costo fiscal del mismo, ya que de hacerlo la deducción sería duplicada.

La fecha de adquisición que utilizará la escindida para determinar el factor de actualización de la depreciación, será a partir del 1o. de enero de 1995, ya que ésta constituyó la fecha en que la escidente adquirió el bien en comento.

Factor a utilizar por la escindida:

$$FA = \frac{\text{INPC del mes de septiembre de 1996}}{\text{INPC del mes de enero de 1995}}$$

El mismo criterio deberá considerarse para la determinación del costo fiscal de los bienes que sean enajenados por las escindidas después de la escisión, pero únicamente deberán considerar como saldo pendiente de deducir el que les fue transmitido como consecuencia de la escisión.

Si en nuestro ejemplo, la escindida "A" enajenara el equipo de cómputo en el mes de noviembre de 1996, la determinación del costo fiscal se realizaría como se muestra a continuación:

M.O.I.	Depreciación acumulada	Saldo por deducir	F.A.	Costo fiscal
5,500	2,063 458	2,979	1.1317	3.371

La obtención del saldo por deducir se logra mediante la disminución al monto original de la inversión de la depreciación acumulada deducida por la escidente (\$2,063,00) y los cuatro meses deducidos por la escindida "A" (\$458,00).

Con relación a la enajenación de los bienes mencionados en el artículo 18 de la LISR, por parte de las escindidas, el tercer párrafo del artículo citado establece que en el caso de bienes adquiridos con motivo de escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a esta última.

2.7 CONSOLIDACIÓN FISCAL

Realmente no existe gran regulación de la escisión de una sociedad y sus efectos en la consolidación del resultado fiscal para efectos del ISR, Al respecto, el artículo 57-I establece en su segundo párrafo, que las sociedades que surjan con motivo de la escisión de una controlada, se consideran incorporadas a la consolidación a partir de la fecha de dicho acto.

2.8 PÉRDIDAS FISCALES

En concordancia con el último párrafo del artículo 55 de la LISR, el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

No obstante lo anterior, el propio artículo 55 continúa diciendo que en el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

El aspecto más importante del punto anterior lo representa la facultad otorgada a los contribuyentes para transmitir o no, dependiendo de las circunstancias, las pérdidas fiscales por amortizar. De acuerdo a como está redactada la disposición, si la escidente decide transmitir las pérdidas fiscales a las escindidas, esta transmisión deberá hacerse con base a la segmentación del capital, no pudiendo transmitir el 100% de la pérdida a una sola escindida, por el contrario, la escidente puede conservar la totalidad de la pérdida si así lo decidiera.

Creemos que no es factible transmitir parte de la pérdida fiscal sólo a alguna de las escindidas, debiendo ser a todas ellas proporcionalmente o, en su defecto, a ninguna.

Lo anterior deberá evaluarse en conjunto con la segmentación del resultado fiscal del ejercicio, ya que si bien es cierto que la escidente podría optar por conservar el 100% de la pérdida, esto podría generar un pago provisional excesivo a las escindidas.

Ejemplo:

El 30 de junio de 1996 se efectúa una escisión parcial de la sociedad "X" S.A., y surge como consecuencia de la misma la escindida "A", a quien le fue transmitido un 40% del activo, pasivo y capital de la escidente.

La escidente

El 31 de diciembre de 1995, tiene una pérdida actualizada que asciende a 30 millones de pesos, misma que fue conservada en su totalidad por dicha empresa.

La escindida

El 31 diciembre de 1996, la escindida "A" realiza la determinación del resultado fiscal, el cual se muestra en las siguientes cifras:

(Cifras en miles de pesos)

Conceptos	Escindida "A" Importes
Utilidad fiscal.	5,926
Menos:	
Pérdidas fiscales por amortizar	0
Resultado fiscal estimado	5,926
Por:	
Tasa del ISR	34%
ISR causado del periodo	2,014
Menos:	
Pagos provisionales enterados	214
ISR A CARGO	1,800

Como podemos observar, la falta de amortización de pérdidas por parte de la escindida, origina un pago anual muy elevado que podría generar problemas de flujo en la empresa.

En este caso en particular, es conveniente que la escisión contemple la transmisión del 20% de las pérdidas por amortizar (\$ 6,000.00), con las cuales la escindida no tendrá problemas de ISR en el ejercicio.

De esta situación se desprende el razonamiento de que cuando a las escindidas (en escisiones parciales) les sean transmitidas partes representativas del resultado fiscal del ejercicio y a su vez les sea asignada la actividad con un margen de utilidad alto, es conveniente escindir las pérdidas, ya que de lo contrario, se obtendrán resultados fiscales desproporcionados.

En relación con el plazo para su amortización, el segundo párrafo del artículo 55 de la LISR establece que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes, cabe aclarar que en el caso de escisión, deberá considerarse como parte de esos diez ejercicios, aquél en el que la escidente obtuvo la pérdida.

2.9 ESTIMATIVA DE INGRESOS

En relación con una posible estimativa de ingresos de parte de las autoridades fiscales, y principalmente por la existencia de una relación directa entre la escidente y las escindidas, el artículo 64-A. establecía hasta 1996 lo siguiente:

“Fusión y Escisión de sociedades

No será aplicable lo dispuesto en este artículo (operaciones entre personas con intereses comunes), ni en el anterior (estimación de la utilidad fiscal), tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda”.

Sin embargo, derivado de los múltiples cambios que sufrió el esquema de partes relacionadas para 1997 se suprimió la consideración anterior del texto legal, habiendo una incógnita sobre la posibilidad de que el traspaso de bienes o inventarios en una escisión puedan ser objeto de una estimativa de ingresos por haberse vendido a precios diferentes de los de mercado entre empresas relacionadas, por lo que creemos importante se confirme en forma previa el régimen fiscal aplicable para tales efectos.

2.10 ESCISIÓN DEL RESULTADO FISCAL

La realización de escisiones parciales implican la escisión del resultado fiscal de la escidente comprendido desde el inicio de ejercicio hasta la fecha de la escisión.

Realmente la división de este rubro no se efectúa como parte del acuerdo de escisión, ya que se encuentra implícito en la división de los rubros de activo, pasivo y capital.

Por otra parte, la división de los pagos provisionales efectivamente pagados por la escidente entre las escindidas, confirma la necesidad de realizar la división de resultado fiscal, ya que cada empresa participante en la escisión será responsable de obtener sus pagos provisionales posteriores y su ISR del ejercicio en que ocurre la escisión.

A grandes rasgos, la división de cada rubro podríamos resumirla de la siguiente forma:

1. La división del activo fijo, trae consigo la escisión de la depreciación fiscal, la obtención de una posible ganancia en venta de activo posterior a la escisión, la transmisión de la amortización fiscal, e incluso, la no deducción de automóviles no utilitarios.
2. La escisión del activo circulante y pasivo viene acompañada de la transmisión a las escindidas de una parte del interés deducible o ganancia inflacionaria, o bien, del interés acumulable o pérdida inflacionaria.
3. La escisión de las cuentas de resultados es quizá la más importante al respecto, ya que trae consigo la división de los ingresos acumulables y de la mayor parte de las deducciones autorizadas y de los gastos no deducibles.

Antes de continuar, es importante aclarar que este efecto sería evitable si la escisión parcial se efectuara al cierre de ejercicio de la escidente, no habiendo por consecuencia necesidad de dividir el resultado fiscal o los pagos provisionales, debido a que estos elementos quedarían comprendidos dentro de último ejercicio de la empresa segmentada.

Ejemplo:

Se escinde la Empresa "X", S. A. con fecha 30 de noviembre de 1996, creándose la empresa escindida "A" como consecuencia de la escisión,

- La Empresa "X", S. A. cuenta a la fecha de la escisión con el siguiente estado de resultados.

EMPRESA "X", S. A.
ESTADO DE RESULTADOS AL 30 DE NOVIEMBRE DE 1996
(Cifras en pesos)

Ventas	4,500,000
Descuentos sobre ventas	<u>25,600</u>
Ventas netas	4,474,400
Gastos de operación	<u>367,000</u>
Utilidad de operación	4,107,400
Otros ingresos	<u>56,000</u>
UTILIDAD NETA	<u>4,163,400</u>

ASPECTOS FISCALES

- La empresa escindida muestra el siguiente estado de resultados fiscal a la fecha de la escisión:

EMPRESA "X", S. A. (Cifras en pesos)

Concepto	Importe
Ingresos normales	4,500,000
Ganancia inflacionaria	98,000
Otros ingresos	56,000
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	4,654,000
Deducciones autorizadas:	
Gastos deducibles	340,000
Depreciación fiscal	22,500
Descuentos sobre ventas	25,600
RESULTADO FISCAL	4,265,900

- Para la determinación del resultado fiscal anterior se tomaron en cuenta las siguientes consideraciones:
 - a) La ganancia inflacionaria corresponde a dos saldos de proveedores extranjeros que se mantuvieron constantes durante todo el período, el primero representa un 20% de saldo de proveedores, y el segundo el 80% restante.
 - b) De la depreciación fiscal corresponden \$ 10,000 a un edificio y \$12,500 a maquinaria especial.
 - c) Los gastos no deducibles ascienden a \$ 27,000
 - d) No existen pérdidas pendientes de amortizar.
 - e) Derivado de la escisión se transmiten los rubros de resultados como se muestra en el siguiente cuadro:

EMPRESA "X", S. A. ESTADO DE RESULTADOS POSTERIOR A LA ESCISIÓN (Cifras en pesos)

	Empresa "X"	Empresa "A"
Ventas	2,500,000	2,000,000
Descuentos sobre ventas	14,080	11,520
Ventas netas	2,485,920	1,988,480
Gastos de operación	201,850	165,150
Utilidad de operación	2,284,070	1,823,330
Otros ingresos	30,800	25,200
UTILIDAD NETA	2,314,870	1,848,530

- Son transferidos a la empresa "A". S, A, los siguientes:
 - a) El saldo de proveedores extranjeros que representa el 20% del saldo.
 - b) La maquinaria especial.
- Como resultado de la escisión el resultado fiscal escindido mostrará las siguientes cifras:

EMPRESA "X", S. A.
ESTADO DE RESULTADOS FISCAL POSTERIOR A LA ESCISIÓN
(Cifras en pesos)

Concepto	Empresa "X"	Empresa "A"
Ingresos normales	2,500,000	2,000,000
Ganancia inflacionaria	78,400	19,600
Otros ingresos	30,800	25,200
Ingresos acumulables	2,609,200	2,044,800
Deducciones autorizadas:		
Gastos deducibles	187,000	153,000
Depreciación fiscal	10,000	12,500
Descuentos sobre ventas	14,080	11,520
RESULTADO FISCAL	2,398,120	1,867,780

2.11 ESCISIÓN DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Un aspecto que debemos tomar en consideración antes de abordar el tema de la escisión de las deducciones autorizadas, es el hecho de que el acuerdo de escisión protocolizado funge como documentación comprobatoria para las escindidas en relación con los bienes que le son transmitidos. En la práctica la escisión de sociedades no lleva consigo una facturación de activos, inventarios o gastos (en los casos de escisiones parciales), sino que es el acuerdo de escisión el que respalda la deducción de las compras depreciación o los gastos del propio ejercicio.

2.11.1 COMPRAS DEDUCIBLES

Deberán ser segmentadas y transmitidas a las escindidas, de acuerdo con las distintas ramas de actividades en las que sea dividida la escidente. Debemos considerar que la transmisión de los inventarios efectuada por la escidente a las escindidas no significa que éstos representen en su totalidad compras deducibles para las escindidas, ya que éstos pueden haber sido ya deducidos por la escidente en un ejercicio previo.

Ejemplo:

- a) La Empresa "X", S. A. se escinde el 31 de enero de 1996, transmitiendo el 20% de su activo, pasivo y capital a la Empresa "A", S. A. En el caso de inventarios, se transmitirá el rubro de productos semiterminados.
- b) El rubro de inventarios a la fecha de la escisión muestra las siguientes cifras:

EMPRESA "X", S. A.
(Cifras en pesos)

	Importes
Materia prima	6,600
Productos semiterminados	25,800

- La integración de los inventarios es la siguiente:

EMPRESA "X", S. A.

Conceptos	Fecha de Adquisición	Importes
Productos semiterminados		
Compra	30-12-95	17,000
Compra	01-01-96	3,000
Compra	06-01-96	5,800

- La Empresa "X", S. A. transmite como consecuencia de la escisión \$ 25,800 a la empresa "A", S. A. por concepto de inventarios de productos semiterminados,
- Podemos observar que la Empresa "A", S. A. podrá deducir en el ejercicio de 1996, únicamente la cantidad de \$ 8,800.00 que corresponden a las compras efectivamente realizadas en 1996, en virtud de que la escidente "X" debió deducir los \$ 17,000.00 en el ejercicio 1995.

2.11.2 GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES

La transmisión de los gastos deberá efectuarse acorde a las distintas ramas de actividades que sean divididas y podrá recurrirse al prorrateo para aquellos rubros de gastos comunes a todas las áreas, como son limpieza, vigilancia, etc. De igual forma deberán segmentarse los gastos no deducibles con los que cuente la escidente.

Si bien es cierto que uno de los requisitos de las deducciones lo constituye el que los comprobantes de las erogaciones sean expedidos a nombre de contribuyente, en el caso específico de la escisión, pensamos que dicho requisito vendría a quedar relevado por el acuerdo de escisión, debido a que esta situación no se encuentra regulada por la legislación vigente, sugerimos solicitar la confirmación de este criterio a las autoridades hacendarias.

Por otra parte, debido a la problemática que representa en la práctica la división de los gastos (principalmente los comprobantes que los soportan) es por lo que se recurre usualmente a que la escidente conserve la totalidad de comprobantes, considerando para tal efecto que el acuerdo de escisión avala, en un momento dado, esta situación y refleja claramente la parte de gastos que le fueron transmitidos a la fecha de la escisión.

2.12 CUENTA DE CAPITAL DE APORTACIÓN

De acuerdo con el último párrafo de la fracción II del artículo 120 de la LISR, el saldo de la cuenta de capital de aportación únicamente se podrá transmitir a otra sociedad mediante fusión o escisión.

En el caso de escisión, el propio ordenamiento previene que dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

Al igual que en el caso de la transmisión de pérdidas, la segmentación de la cuenta de capital de aportación (CUCA) es prevista por la LISR como una opción para la escidente.

Un efecto lógico en el caso de escisión de sociedades es la reducción de capital de parte de las escidentes, en la medida en que éste sea segmentado, el cual sin embargo no debe considerarse como un ingreso por utilidades distribuidas siempre que la suma del capital de la sociedad escidente (en el caso de que subsista) y de las escindidas sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeados a los mismos accionistas de esta última.

Así, si esta situación no es cumplida en una escisión, la diferencia entre la parte efectivamente retirada de la escidente y la CUCA actualizada (cuando el primero sea mayor) se considerará como un ingreso por utilidad distribuida para los accionistas.

2.13 CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN)

El último párrafo del artículo 124 de la LISR prevé la transmisión del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) por escisión, dividiendo, en caso de que así se decida, el saldo de dicha cuenta entre las sociedades escidente y escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión.

Ejemplo:

La Empresa "X", S.A. de C.V., se escinde parcialmente con fecha lo. de julio de 1996 dando origen a la escindida "A", con una participación de sus bienes y deudas del 40% de acuerdo a lo que se muestra a continuación.

Adicionalmente, la escidente decreta a la fecha de la escisión una reducción de capital equivalente a \$ 200,000 pagadera a los dos meses siguientes.

(Cifras en pesos)

Concepto	Empresa "X"	Después de escisión	
		Empresa "A"	Empresa "X"
Activo	1'550,000	620,000	930,000
Pasivo	650,000	260,000	590,000
Capital	900,000	360,000	340,000

La Empresa "X", S. A. cuenta a la fecha de la escisión, con los siguientes saldos en cuentas fiscales actualizadas:

(Cifras en pesos)

Conceptos

CUFIN	11,500
CUCA	650,000

La división de las cuentas de CUFIN y CUCA se llevarían a cabo como se muestra a continuación:

(Cifras en pesos)

Conceptos	Después de escisión		
	Empresa "X"	Empresa "A"	Empresa "X"
CUFIN	11,500	4,600	6,900
CUCA	650,000	260,000	390,000

Como podemos apreciar, en el caso de la escidente la reducción de capital decretado es inferior a la CUCA actualizada, por lo que, no existe ingreso para los accionistas en este ejemplo.

2.14 ACREDITAMIENTO DE ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

De conformidad con el artículo 6 de la Ley del ISR cuando la persona moral que en los términos del citado artículo tenga derecho a acreditar el ISR pagado en el extranjero, se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusiva-mente a la escidente. Cuando esta última desaparezca lo podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión. La crítica que se puede hacer a esta disposición es que el beneficio del acreditamiento únicamente operará respecto del impuesto pagado en países en los que exista tratado para evitar la doble tributación.

3. OTRAS CONTRIBUCIONES

3.1 IMPUESTO AL ACTIVO (IMPAC)

3.1.1 CAUSACIÓN DE IMPUESTO

El penúltimo párrafo del artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), señala que no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

Estas disposiciones, sin embargo, no son aplicables para los contribuyentes que inicien actividades con motivo de escisión de sociedades, creemos que, por no tratarse propiamente de un inicio de actividades común, sino sólo de la división de una sociedad ya existente.

No obstante lo anterior, la disposición en comento ofrece una gran desventaja para aquellas sociedades que se escinden durante el período comprendido del primero al cuarto año de existencia, ya que aun cuando durante estos cuatro ejercicios la escidente se encuentra exenta del IMPAC, las escindidas tendrían que pagarlo al encontrarse bajo el supuesto previsto en el artículo 6o. Esta situación se agrava aún más en el caso de una escisión total efectuada en alguno de los períodos exentos para la escidente.

Ejemplo:

La Empresa "X", S. A. constituida el 1° de enero de 1994 se escinde parcialmente el 1° de enero de 1995, surgiendo de esta figura las escindidas "A" y "B".

Recordemos que de acuerdo con el artículo 16 del Reglamento de la LIMPAC, el ejercicio de inicio de actividades es aquél en el que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional del ISR, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

En nuestro ejemplo el ejercicio de inicio de actividades sería el ejercicio 1995. Con base a lo anterior tendríamos lo siguiente:

Empresa	Año en el que comenzarán a pagar el IMPAC
Escidente "X"	1998
Escindida "A"	1998
Escindida "B"	1995

Creemos que en este caso, las escindidas debían sujetarse al período de exención de la escidente ya que si éstas constituyen una continuación de la existencia de la escidente, resulta lógico pensar que no deban pagar el IMPAC hasta el ejercicio 1998.

Sin embargo, recomendamos someter a la aprobación de las autoridades fiscales este criterio, con el cual las sociedades que surgen podrían verse beneficiadas. Empero, pensamos que en el caso de que la escidente tenga 5 años o más, las sociedades escindidas sí tendrán que presentar su pago.

No obstante lo anterior, la exposición de motivos de la reforma fiscal para el ejercicio 1997, manifiesta una intención muy distinta a la expresada en el párrafo que antecede, asumiendo que en todos los casos, las empresas que participan en una escisión deben pagar el IMPAC a partir de dicho ejercicio.

Recordemos que el objeto de la reforma al artículo 6 de la Ley del IMPAC no estuvo dirigido al marco legal de la escisión sino a la regulación del periodo de gracia aplicable a las empresas que se encuentran dentro del régimen de consolidación fiscal.

En dicho párrafo se da por hecho que en los ejercicios de inicio de actividades con motivo de la escisión no aplica el periodo de gracia establecido en el propio artículo 6. Esta situación hace indispensable que los contribuyentes que se encuentren en dicho supuesto sometan la confirmación del tratamiento fiscal aplicable a estos casos ante las autoridades fiscales.

3.1.2 EXENCIÓN DEL PAGO DEL IMPAC

De acuerdo con el Decreto por el que se exime del pago de Diversas Contribuciones Federales y se Otorgan Estímulos Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación, se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio 1998 a los contribuyentes del citado impuesto, siempre que sus ingresos para efectos de la LISR en el ejercicio de 1997, no excedan de \$10,000,000.

3.1.3 PAGOS PROVISIONALES

El artículo 13-A de la LIMPAC ordena que en la escisión de sociedades, la escidente y las escindidas calcularán sus pagos provisionales acorde a lo siguiente:

A. En el ejercicio en que se efectúe la escisión y para efectos de los párrafos tercero y quinto del artículo 7 de esta Ley, determinarán el monto de los pagos provisionales del periodo que corresponda, considerando el impuesto del último 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 del activo a que se refiere el artículo 2do. de la propia Ley, después de disminuirle en la misma proporción, las deudas deducibles existentes a la misma fecha en los términos del artículo 5 de la Ley.

ASPECTOS FISCALES

Ejemplo.

- 1, La Empresa "X", S. A. se escinde con fecha 15 de julio de 1994, dando origen a la escindida "A", quien participa del 40% del activo, pasivo y capital de la escidente.
- 2, La determinación del pago provisional mensual del ejercicio 1994, se llevó a cabo como se muestra a continuación:

Conceptos :

Promedio de activos financieros	\$ 2,450,000
Promedio de terrenos	25,500
Promedio de activos fijos	6,895,000
Promedio de inventarios	<u>12,500</u>
Valor del activo	\$ 9,383,000
 Menos:	
Promedio de deudas	<u>3'895,000</u>
Base del IMPAC 1993	\$ 5,488,000
Tasa del IMPAC	<u>2%</u>
 IMPAC causado por 1993	 \$ 109,760
Factor de actualización	<u>1.0871</u>
 IMPAC actualizado	 <u>\$ 119,320</u>
 PAGO PROVISIONAL MENSUAL 1993	 <u>\$9,943</u>

- 3, La determinación de los pagos provisionales de las empresas que participan en la escisión se determinarían como sigue:

Conceptos	Empresa "X"	Empresa "A"
Promedio de activos financieros	1,470,000	980,000
Promedio de terrenos	15,300	10,200
Promedio de activos fijos	4,137,000	2,758,000
Promedio de inventarios	7,500	5,000
Valor de activo	5,629,800	3,753,200
 Menos:		
Promedio de deudas	2,337,000	1,558,000
Base de IMPAC	3,292,800	2,195,200
Tasa de IMPAC	2%	2%
IMPAC causado por 1993	65,856	43,904
Factor de actualización	1.0871	1.0871
IMPAC actualizado	71,592	47,728
 PAGO PROVISIONAL MENSUAL 1994	 5,966	 3,977

Aun cuando en este ejemplo se partió de una segmentación proporcional debemos considerar que en la práctica es factible realizar una división más equitativa del pago provisional del IMPAC, principalmente en lo que a segmentación de activos fijos se refiere, ya que la escisión de la base de pagos provisionales se realizará con base a los activos que realmente sean transmitidos a las escindidas.

En rubros como activos financieros, inventarios o deudas, la división proporcional resulta más conveniente, ya que es factible que la mayoría de cuentas por cobrar y por pagar, hayan rotado varias veces en el período comprendido del cierre del ejercicio anterior a la fecha de la escisión.

Vale la pena señalar que la tasa del IMPAC a partir de 1995 será del 1.8%, aplicable sobre el valor de los activos del contribuyente,

B. 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 hubiere efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7A. En ningún caso las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente.

La situación anterior la encontramos reflejada también en la regla 270 de la RMF en donde se establece que en el caso de escisión, la sociedad escidente podrá considerar como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiere efectuado en el ejercicio en que ocurra la escisión, sin que se pueda asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la escidente desaparezca.

En tal virtud, el pago provisional de las sociedades escindidas deberá determinarse por el período transcurrido desde su nacimiento, y hasta el mes al que corresponde el pago, por lo que una empresa escindida que inicie sus operaciones el 1o. de junio de 1996, y desee determinar el pago provisional del mes de agosto, deberá considerar para efectos de lo establecido en el artículo 7o. de la LIMPAC que dicho período es de tres meses (junio-agosto).

C. La sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5-A de la LIMPAC, 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 mencionada en el inciso a) antes citado. A partir del tercer ejercicio en que se efectuó la escisión considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a la sociedad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior.

Cabe hacer notar que este apartado no fue modificado de acuerdo con las reformas introducidas a la LIMPAC, de tal forma que aún se señala la necesidad de considerar como base del impuesto las cifras del penúltimo ejercicio inmediato anterior, tal y como lo establecía el artículo 5A vigente hasta el 31 de diciembre de 1994.

En tal virtud, creemos que podría ser aplicable lo establecido en el artículo sexto de las disposiciones de vigencia anual del IMPAC para 1995.

En efecto, el artículo citado establece que los contribuyentes que, con anterioridad al primero de enero de 1995 hubieran optado por calcular el impuesto de conformidad con el artículo 5A de la LIMPAC, determinarán el impuesto que corresponda a 1995 con base en las cifras actualizadas de 1992.

Así bien, si una empresa que optaba por determinar el IMPAC con base al artículo 5A, se escindió en 1994, en el ejercicio de 1995 determinarán este impuesto con base a las cifras de 1992, y no con base a 1991 como correspondería de aplicar el artículo 5A.

En otro orden de ideas, el último párrafo de la fracción III de artículo 13A señala que, en caso de que la escidente no haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 5A 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, deberán hacerlo con base al penúltimo y último ejercicio inmediato anterior de la escidente.

Este último párrafo no fue reformado acorde con las modificaciones de artículo 5A para 1995, ya que si la escidente o las escindidas desearan ejercer dicha opción para 1995, su ejercicio base debe ser 1991 y no el penúltimo o último ejercicio que se establecen en el artículo 13A.

Creemos que la aplicación de este supuesto debe ser sometida a la consideración de las autoridades fiscales, las cuales pensamos estarán de acuerdo con nuestro punto de vista.

Ejemplo A

1. La Empresa "X", S. A. se escinde con fecha 30 de junio de 1994, aportando el 40% de su activo, pasivo y capital a la escindida "A",
2. En 1993 la Empresa "X", S. A. había optado por aplicar la opción de artículo 5-A sobre el IMPAC del mismo ejercicio, tomando como base para dicho cálculo, las cifras del ejercicio 1991.

- 3.- Con base a lo anterior, la escindida "A" deberá determinar el IMPAC del ejercicio 1994 con base a las cifras del ejercicio 1992 de la empresa escidente, en las mismas proporciones en que fue escindido el activo, y las deudas del ejercicio 1994.
4. Para la determinación del IMPAC del ejercicio 1995, creemos que la escindida deberá determinar el impuesto nuevamente con base a 1992, en apego al artículo sexto transitorio citado anteriormente.
5. Adicionalmente, si aplicamos las disposiciones transitorias de la Ley del IMPAC para 1995, según la cual para la determinación del IMPAC de los ejercicios 1995 y 1996, los contribuyentes que hubieran ejercido la opción del artículo 5-A con anterioridad al 1º de enero de 1995, podrán calcular, por única vez, el IMPAC con base al ejercicio 1993, cumpliendo con los requisitos que establezca la SHCP mediante reglas de carácter general.

Deseamos reiterar que los puntos de vista contenidos en los numerales anteriores, deben ser confirmados con las autoridades hacendarias, ya que como lo expusimos anteriormente difieren de lo establecido por el artículo 13-A de la Ley

Ejemplo B

1. Si consideramos que la escidente no hubiera ejercido la opción del artículo 5-A, y la escindida "A" la ejerce para efectos de determinar el IMPAC del ejercicio 1994, 1995 ó 1996, deberá considerar como ejercicios base, los siguientes:
 - a) Para 1994 - el ejercicio de 1992.
 - b) Para 1995 - de acuerdo a como se encuentra redactado el último párrafo de la fracción tercera de artículo 13-A; deberá aplicarse el ejercicio 1993, es decir el penúltimo, lo cual creemos es incorrecto, debiendo aplicarse según nuestro punto de vista el ejercicio 1991.
 - c) Para 1996 - de acuerdo a como se encuentra redactado el último párrafo de la fracción tercera de artículo 13-A; deberá aplicarse el ejercicio 1994, es decir, el último, lo cual igualmente creemos incorrecto, debiendo aplicarse según nuestro punto de vista el ejercicio 1992.

3.1.4 ACREDITAMIENTO DE IMPAC

De acuerdo con el último párrafo de artículo 9o. de la LIMPAC, el derecho de acreditamiento y devolución se podrán dividir entre las sociedades escidentes y escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo (disminuido de las deudas deducibles) de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

3.1.5 ASPECTOS NO REGULADOS

Desde sus inicios, la LIMPAC se ha caracterizado por su limitada regulación hacia ciertos aspectos, los que en la práctica se tienen que resolver recurriendo a la LISR o en el último de los casos al CFF.

En este aspecto, la escisión no podía ser la excepción, y debemos considerar que existen algunos puntos no regulados, los cuales aun cuando pueden ser interpretados con ayuda de otros ordenamientos, es recomendable someterlos al conocimiento y aprobación de las autoridades hacendarías.

1. En la actualización de los saldos por redimir por los activos fijos y cargos diferidos no se menciona si se considerará como fecha de adquisición la que le correspondía a la escidente.
2. Tampoco se menciona si el monto por redimir del activo fijo será el que tenía la escidente a la fecha de la escisión.
3. Reducción de pagos provisionales de este impuesto,

3.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

3.2.1 ENAJENACIÓN DE BIENES

El artículo 8o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) vigente hasta el 21 de noviembre de 1991, establecía en su segundo párrafo, que no se consideraba como enajenación la transmisión de propiedad que se efectuara como consecuencia de una escisión de sociedades.

Creemos que la causa que tuvo el legislador para derogar este precepto, fue que a partir de lo. de enero de 1992 estaría en vigor el artículo 14-A de CFF, con el cual se cubriría en forma general la enajenación de bienes por escisión.

Sin embargo, podemos observar que existe un período no regulado por ningún ordenamiento, que abarca del 22 de noviembre de 1991 al 31 de diciembre del mismo año; al respecto, el artículo segundo transitorio para el año de 1992 señala que los conceptos contenidos en el artículo 14-A serán aplicables en forma retroactiva a partir del 22 de noviembre de 1991. Esta es la forma en que evolucionó el tratamiento del IVA para la escisión a partir de 1991.

Finalmente cabe aclarar que, en caso de que no se cumplan con los requisitos de tenencia accionarla establecidos en el CFF, deberán gravarse con el IVA las transmisiones de bienes efectuadas en la escisión (que sean sujetas a dicho impuesto), con carácter retroactivo a la fecha en que surtió efectos el acuerdo respectivo.

3.2.2 DERECHO AL ACREDITAMIENTO

De acuerdo con el artículo 4o. de la LIVA, el derecho al acreditamiento se considera personal para los contribuyentes, no pudiendo ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades. En el caso de escisión de sociedades, el monto del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión, sólo lo podrá aplicar la sociedad escidente.

Adicionalmente, se establece que en el caso de escisiones totales, la escidente que se haya designado para el efecto deberá presentar la declaración correspondiente, mostrando en ésta el importe total de los actos o actividades gravados o exentos, así como, el de los acreditamientos, que la escidente tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición.

3.2.3 PAGOS PROVISIONALES

El artículo 5o. de la LIVA señala como obligación para las empresas que inicien operaciones, la de efectuar pagos provisionales trimestrales.

Las sociedades escidentes efectuarán pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la escisión en los mismos términos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escidió.

3.3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (IESPS)

Al igual que en el caso del IVA, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS) es poco profunda en relación a la escisión de sociedades, ya que únicamente señala en el último párrafo de su artículo 4o., que el derecho al acreditamiento sólo será susceptible de ser transmitido en el caso de fusión de sociedades. Por otra parte se señala que, en el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión solo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del CFF.

En nuestra opinión, al ser la escisión de sociedades una continuación de las operaciones de la escidente, sería lógico pensar que el derecho al acreditamiento, fuera susceptible de ser escindido en conjunto con los demás bienes de la empresa escidente, ya que éste constituye un derecho cualificable en términos monetarios. De igual forma que en la LIVA, se establece que en el caso de escisiones totales, la escindida que se haya designado para el efecto, deberá presentar la declaración correspondiente mostrando en ésta el importe total de los activos o actividades gravados y exentos, así como, de los acreditamientos, que la escidente tuvo desde el inicio del ejercicio hasta el día de su desaparición.

3.4 IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES (ISAI)

No obstante a que el artículo 14-A de CFF establece expresamente que cuando se reúnan ciertos requisitos específicos en la escisión no se considerará que existe enajenación para efectos fiscales, algunas legislaciones locales, como el caso de la del D.F., señalan, contrariamente, que para efectos de ese impuesto, se considera que existe enajenación, aun en los casos de escisión que reúnan dichos requisitos. Creemos que esta situación debe ser contemplada por las autoridades hacendarias estatales, ya que se contrapone por completo a lo manejado en otras leyes (CFF, ISR, IVA), y aun cuando por su carácter de impuesto local el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI) no debe forzosamente sujetarse a las disposiciones federales, pensamos que resultaría benéfico para los contribuyentes la modificación de estos preceptos. Así, los bienes inmuebles ubicados en territorio nacional que consistan en el suelo, construcciones, o en el suelo y las construcciones adheridas a él, podrían estar sujetas al pago del ISAI, con una tasa aplicada sobre el valor de inmueble, misma que puede variar dependiendo de cada legislación estatal.

CAPÍTULO IV

PASOS Y ASPECTOS CONTABLES DE LA ESCISIÓN

1. PASOS DE LA ESCISIÓN

1.1 PROCEDIMIENTO DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

La Escisión de sociedades mercantiles en México, comprende una serie de aspectos que a continuación describiremos:

1.1.1 ACUERDO DE ESCISIÓN

En primer lugar, habrá de realizarse un acuerdo de escisión a través de una asamblea general extraordinaria, a este efecto, debe prepararse un estado de posición financiera que refleje la situación de la sociedad, así como, el proyecto de escisión que será sometido a la asamblea.

La convocatoria de dicha asamblea extraordinaria, debe contener la orden del día y deberá hacerse por medio de la publicación de un aviso en el periódico oficial de la entidad del domicilio de la escidente o en uno de los periódicos de mayor circulación, de dicho domicilio con la anticipación que fijan los estatutos o si no lo señalan, quince días antes de la fecha elegida.

En este período, estará a disposición de los accionistas el informe que presentan los administradores anualmente a la asamblea de accionistas.

Esta convocatoria es resultado de la evaluación y determinación de los administradores o de los accionistas o de la gerencia que se canaliza a través de los primeros, en cuanto a la conveniencia de la escisión.

Estos aspectos son recogidos por el artículo 228-Bis de la LGSM en las fracciones que a continuación se citan:

La escisión se registrará por lo siguiente:

- I. Sólo podrá acordarse la escisión por resolución de la asamblea extraordinaria de accionistas o socios u órgano equivalente, por la mayoría exigida para la modificación del contrato social.*
- 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 serán transferidos;*
 - b) La descripción de las partes del activo, del pasivo y capital que correspondan a cada sociedad escindida; y en su caso a la escidente, con detalle suficiente para permitir la identificación de éstas;*
 - c) Los estados financieros de la sociedad escidente, que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminado 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 plenos efectos legales;*
- V. La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio.*

Las modificaciones de la escritura constitutiva deberán hacerse constar también en escritura pública, e inscribirse en el Registro de Comercio, previa su calificación judicial, es decir, por solicitud hecha ante el juez de Distrito o de primera instancia de la jurisdicción del domicilio de la sociedad.

1.1.2 DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES

Este acuerdo de escisión lleva implícito una disolución de sociedades cuando la sociedad a escindirse vaya a desaparecer.

Este principio es perfectamente recogido por el decreto de reforma a la LGSM, como ya lo habíamos visto anteriormente.

Artículo 228 Bis. Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse..."

- IX. Cuando la escisión traiga aparejada la extinción de la escidente, una vez que surta efectos la escisión se deberá solicitar del Registro Público de Comercio la cancelación de la inscripción del contrato social.*

1.1.3 PERMISO DE LA SRIA. DE RELACIONES EXTERIORES.

En el caso de que, como consecuencia de la escisión surjan nuevas sociedades, deberá obtenerse de la Secretaría de Relaciones Exteriores la autorización para la denominación correspondiente.

La LGSM regula la constitución de las sociedades escindidas como sigue:

- 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:*
 - e) Los proyectos de estatutos de las sociedades escindidas.*

La fracción III anterior, nos plantea una situación bastante compleja desde el punto de vista práctico, ya que si recordamos que una de las causas que inducen a la escisión, es el distanciamiento entre socios, resultaría bastante ilógico, el que se obligue a que todos los socios participen en el capital de las escindidas, en la misma proporción de capital que tenían en la escidente, cuando, precisamente la escisión, es una solución a los problemas de diferencias entre socios.

Desde nuestro particular punto de vista, el hecho de que algunos de los socios no participen en el capital de las escindidas al momento de su constitución, de ninguna manera producirá la nulidad de la escisión, pues en este caso, prevalecerá válidamente el principio de autonomía de la voluntad, el que no se opone a ninguna disposición de orden público.

No obstante lo anterior, no debemos dejar de observar la alta influencia fiscal en la regulación mercantil de la figura, ya que existe mucho interés por conservar la proporción de tenencia accionaria de la escidente.

VII. *Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo a que se refiere la fracción V, sin que se haya presentado oposición, la escisión surtirá plenos efectos; para la constitución de nuevas sociedades, bastará la protocolización de sus estatutos y su inscripción en el Registro Público de Comercio.*

1.1.4 BALANCE DE ESCISIÓN

El balance de escisión y el estado de posición financiera de la escisión deberá reflejar la situación patrimonial de la sociedad a la fecha en que la escisión haya de realizarse.

El Lic. Rodríguez Lobato ² sugiere establecer un cuadro que muestre los movimientos del capital social, de manera que se conozca cómo se ha ido integrando el mismo a través del paso del tiempo.

Asimismo sugiere, siguiendo la doctrina Argentina, el presentar un balance consolidado que represente las partes en que se separa el patrimonio al segregarse como consecuencia de la escisión.

Deberá presentarse adicionalmente una evaluación de los bienes mismos que se considerarán a valores reales, a efecto de poder determinar las porciones en que habrá de dividirse el patrimonio a repartir.

Como lo señala el boletín B-10, emitido por el IMCP, existen dos métodos para reflejar los efectos de la inflación en la información financiera:

- **El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios** (Índice Nacional de Precios al Consumidor), que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales; y
- **El método de actualización de costos específicos**, Llamado también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado; es decir, se basa en el registro de valores reales.

² Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit

Sin embargo, el Quinto Documento de Adecuaciones al B10, nos establece que el único método aplicable en este momento es el nivel general de precios, por lo que nos resulta contradictorio, ya que el método para expresar valores reales, es el de Costos Específicos y éste no se aplica actualmente. Por su parte, el decreto de la LGSM recoge algunas de estas ideas como sigue:

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 serán transferidos.*
- b) La descripción de las partes del activo, del pasivo y capital que correspondan a cada sociedad escindida; y en su caso a la escidente, con detalle suficiente para permitir la identificación de éstas.*
- c) Los estados financieros de la sociedad escidente, que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminado 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 plenos efectos legales.*
- d) La determinación del cumplimiento de las obligaciones que por virtud de la escisión asume cada sociedad escindida. Si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en virtud de la escisión, responderán ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, la o las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contados a partir de la última de las publicaciones a que se refiere la fracción V, hasta por el importe del activo neto que les haya sido atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si la escidente no ha dejado de existir, ésta responderá por la totalidad de la obligación.*

1.1.5 NOTIFICACIÓN A LOS SOCIOS E INTERESADOS

Por lo que hace a los efectos frente a terceros, debe seguirse el principio de notificación a fin de dar a conocer a los afectados los acuerdos de escisión, así como, el balance para tal efecto y el proyecto de escisión propiamente dicho y, en su caso, tramitarse u obtenerse un acuerdo con aquellos acreedores que se verán afectados por la escisión de sociedades, con el propósito de que los mismos no se opongan al trámite de escisión al pagarles los créditos a que tienen derecho.

La escisión viene aparejada con la creación de otra u otras sociedades, por lo que el plazo debiera establecerse antes de tomar el acuerdo de escisión, de tal suerte que una vez acordado el traspaso del segmento de patrimonio a la otra sociedad, ésta se cree simultáneamente.

Este principio es recogido por el Decreto de Reforma a la LGSM como a continuación se señala:

- V. *La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio. Así mismo, deberá publicarse en la gaceta oficial y en uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la escidente, un extracto de dicha resolución que contenga, por lo menos, la síntesis de la información a que se refieren los incisos a) y d) de la fracción IV de este artículo, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de socios y acreedores de la sociedad durante un término de cuarenta y cinco días naturales contados a partir de que se hubiera efectuado la inscripción y ambas publicaciones.*
- VI. *Durante el término señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o acreedor, que tenga interés jurídico, podrá oponerse judicialmente a la escisión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada, se dicte resolución que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiere procedido la oposición o se llegue a convenio, siempre y cuando quien se oponga diere fianza suficiente para responder de los daños y perjuicios que pudieren causarse a la sociedad con la suspensión.*
- VII. *Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo a que se refiere la fracción V, sin que se haya presentado oposición, la escisión surtirá plenos efectos; para la constitución de las nuevas sociedades, bastará la protocolización de sus estatutos y su inscripción en el Registro Público de Comercio.*

1.1.6 EFECTOS DE LA ESCISIÓN

Cuando se requiera de la constitución de nuevas sociedades deberán establecerse los estatutos sociales que regirán las mismas, a fin de transmitirles simultáneamente los patrimonios o la parte del patrimonio que les corresponde.

Asimismo, las nuevas sociedades convocarán a una asamblea en la que se designen a los funcionarios de las mismas, y deberán protocolizar estas actas; pasado el plazo de notificación de cuarenta y cinco días para que los acreedores puedan ejercer su derecho de oposición, subsistirán plenamente los efectos de la escisión correspondiente. Las asambleas que se protocolicen deberán inscribirse en el Registro Público de Comercio del domicilio de las sociedades involucradas y, finalmente, se entregarán a los accionistas afectados, títulos de acciones de las nuevas sociedades en las que ahora formarán parte.

Por lo que hace al momento en que surte sus efectos la escisión, debe afirmarse que éstos surtirán plenamente a partir de su inscripción en el Registro Público, como lo ordena la LGSM, en sus apartados V y VII, los cuales ya se mencionaron anteriormente. Como ya habíamos comentado, llama la atención el plazo para el surtimiento de efectos de la escisión, pues se reduce el plazo de tres meses usado en la fusión a cuarenta y cinco días, sin que exista una razón lógica para ello.

1.1.6.1 Emisión De Acciones.

Un elemento característico de la escisión de sociedades lo constituye la emisión de nuevas acciones o cuotas en favor de los socios de las sociedades escindidas, ya que la ausencia de este tipo de valores implicaría la ausencia de una escisión y solamente se presentaría un contrato translativo de dominio entre las mismas sociedades.

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

- X. No se aplicará a las sociedades escindidas lo previsto en el artículo 141 de esta ley.*

Comentario especial merece la fracción X del artículo 228-Bis, que establece que a la escisión no le serán aplicables las disposiciones del artículo 141 de la Ley de la materia, el que se refiere a que en caso de aportaciones pagadas en especie, las acciones que las representen deben conservarse en la sociedad durante un plazo de dos años con objeto de que en el evento en que los bienes que las representen tengan un valor menor al 25% de aquél en que fueron aportados, el accionista se obligue a cubrir la diferencia a la sociedad. Lo anterior obedece a que no obstante que la sociedad escindida recibe una aportación en especie, para los accionistas lo que está sucediendo es un encaje de sus anteriores acciones por las nuevas. Además de que, el valor de los bienes no sufre el riesgo de verse disminuido porque los mismos formaban el patrimonio de la escidente, quien se los trasmite a su valor a las escindidas.

1.1.6.2 Responsabilidad.

Por lo que hace a los acreedores, un problema interesante que plantea la escisión de sociedades, radica en que si como consecuencia de la transmisión de las deudas sociales subsiste la responsabilidad para la sociedad escidente o solamente permanecerá en la beneficiaria o, en su caso, si serán ambas responsables.

La LGSM resuelve el problema como sigue: La determinación del cumplimiento de las obligaciones que por virtud de la escisión asume cada sociedad escindida. Si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en virtud de la escisión, responderán ante los acreedores que no hayan dado su consentimiento expreso, la o las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contados a partir de la última de las publicaciones a que se refiere la fracción V, hasta por el importe del activo neto que les haya sido atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si la escidente no ha dejado de existir, ésta responderá por la totalidad de la obligación.

1.1.6.3 Aspecto Laboral.

Este inciso ha sido analizado con mayor profundidad en el capítulo II.

1.1.6.4 Creación De Nuevas Sociedades.

La escisión no es un traspaso de activos y pasivos a otra sociedad, es una figura especial que conlleva la segmentación del capital social. Dicha segmentación del capital de la sociedad escidente que conlleva los activos y pasivos proporcionales al capital respectivo, debiera implicar sólo el cambio de nombre de la sociedad que las emitió, ya que los socios, por lo general, serían los mismos así como los activos y pasivos respectivos.

Sin embargo, finalmente la escisión implica la constitución de una nueva o varias sociedades, llamadas escindidas y las aportaciones se entregan como consecuencia de la misma.

De acuerdo con la LGSM las sociedades se constituirán ante notario, es decir en escritura pública. Dicha escritura constitutiva de la sociedad debe contener:

Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyen la sociedad;

- 1) El objeto de la sociedad;
- 2) Razón social o denominación (nombre);
- 3) Duración;
- 4) Importe del capital social;
- 5) Expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valoración. Si el capital es variable, debe señalarse así como el mínimo que se fije;
- 6) Domicilio;
- 7) Administración de la sociedad y las facultades de los administradores;
- 8) Nombramiento de los administradores y designación de los que tengan la firma social;
- 9) Manera de distribuir las utilidades y pérdidas entre los socios o accionistas;
- 10) Importe del fondo de reserva;
- 11) Casos en que la sociedad se disuelve anticipadamente; y
- 12) Bases para practicar la liquidación y modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no se han designado anticipadamente.

Todos estos puntos y los adicionales que se acuerden al constituir la sociedad forman los estatutos.

El Código de Comercio en su artículo 19 obliga a la inscripción en el Registro de Comercio a todas las sociedades mercantiles, así como, el artículo 2 de LGSM establece que la sociedad tenga personalidad diferente a la de los socios, y el artículo 7 da un plazo de 15 días a partir de la fecha de la escritura, para su inscripción y que pueda ser demandada su inscripción por cualquier socio. El registro, como ya se indicó, se hará mediante orden judicial.

Mientras no se registre la sociedad, las personas que celebren operaciones a nombre de la sociedad contraen frente a terceros responsabilidad ilimitada y solidaria por dichas operaciones, según el artículo 7 de la LGSM.

1.2 ETAPAS DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

La escisión de sociedades comprende las siguientes etapas:

1. El acuerdo de escisión lleva implícitamente, para la sociedad escidente que desaparezca, un acuerdo de disolución sujeto a condición suspensiva, el que deberá publicarse e inscribirse en el Registro Público de Comercio para que pueda surtir sus efectos, mismos que no se ratificarán sino hasta en tanto no se verifique el contrato de escisión.

2. Cuando el contrato de escisión y el acuerdo de disolución produzcan sus efectos, la sociedad escidente extinguirá su patrimonio liquidándolo a través de un sólo acto que consiste en una sucesión intervivos por medio de la cual transmiten sus derechos y obligaciones, así como, todas sus relaciones a las sociedades que resulten como consecuencia de la escisión.
3. Una vez que el patrimonio de la escidente ha sido liquidado por su transmisión a un sucesor, esta sociedad desaparece surtiendo efecto la disolución.
4. La liquidación se realiza a través de una sucesión en la que el heredero ocupa el lugar del autor de la herencia en todas sus relaciones patrimoniales, siendo un sucesor a título universal porque lo suceden en todo su patrimonio, se trata de una sucesión intervivos porque en ella concurre la voluntad del autor de la sucesión para la transmisión patrimonial.

A fin de apoyar la teoría de que la liquidación es un efecto de la escisión, podemos citar a varios autores que abordan el tema en materia de fusión:

Gindi citado por el maestro Vázquez del Mercado ³ señala que “la sociedad transferente obtiene la liberación de todas las obligaciones sobre los terceros (relaciones patrimoniales y pasivas sobre los socios, relaciones corporativas), contra esta ventaja están las cargas.

La sociedad absorbente deberá responder de las obligaciones sobre los terceros y los socios que gravan en la sociedad transferente; esta última por su parte se despoja de los elementos activos que están comprendidos en su patrimonio”.

Cooperoger, ⁴ citado también por el maestro Vázquez del Mercado, afirma que “toda fusión entraña obligatoriamente el cargo del pasivo de la sociedad absorbida y la liquidación de esta misma”.

Manuel Broceta ⁵ sostiene que “la liquidación comprende la serie de actos que conducen al pago o afianzamiento de las deudas sociales y el reparto del sobrante del patrimonio social entre los accionistas en proporción a su participación en el capital social”.

³ Gindi, citado por Vázquez del Mercado, Op. Cit

⁴ Cooperoger, citado por Vázquez del Mercado, Op. Cit

⁵ Broceta, citado por Vázquez del Mercado, Op. Cit

Dé los anteriores conceptos podemos señalar como elementos esenciales de la liquidación:

1. La liberación del pasivo.
2. La determinación del remanente a distribuir entre los socios.

Por lo que respecta al primer aspecto, éste se obtiene bien por su pago, o bien porque se sustraiga del patrimonio de la sociedad, y la determinación del remanente a distribuir entre los socios, no es otra cosa que su cuota de liquidación, es decir, la determinación del valor de su participación en el patrimonio de la sociedad.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ESCISIÓN

A partir del 1º de enero de 1995 es obligatoria la aplicación del boletín A-8 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.).

Según el mencionado boletín en el cual se establecen las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a los principios contables mexicanos, considerando que al hacerlo, se está preparando y presentando información financiera de acuerdo a ellos.

Este boletín basa el concepto de supletoriedad, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) ante la ausencia de una norma específica emitida por el I.M.C.P., sobre un tema determinado.

Tal es el caso de la escisión de sociedades, la cual desde su aparición dentro de nuestro ámbito legal, careció de un marco contable preciso por parte del I.M.C.P., debiendo aplicar en forma inversa, los principios desarrollados en la práctica para la fusión.

Con la entrada en vigor del boletín A-8 se intenta regular el aspecto del registro contable de la escisión, acudiendo supletoriamente a la NIC – 22 referente a la Contabilización de Combinación de Negocios, la cual, debemos aclarar, está estructurada para aplicarse a la fusión; así entonces, debemos continuar con el mecanismo de aplicar en forma inversa esta norma para obtener la regulación de la escisión de sociedades.

2.1 PRINCIPIOS BÁSICOS DEL BOLETÍN A-8

El Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee -IASC-) fue establecido en 1973 para propiciar el mejoramiento y la armonización de la información financiera, primordialmente a través del desarrollo y publicación de las NIC, vía un proceso formal que implica a la profesión mundial, preparadores y usuarios de los estados financieros y a los organismos nacionales reguladores.

Los objetivos de IASC son:

1. Formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación mundialmente.
2. Trabajar y propugnar por el desarrollo y armonización de los principios contables relativos a la presentación de los estados financieros.

En materia de principios de contabilidad generalmente aceptados en México, se entiende que existe supletoriedad cuando en un conjunto de normas específicas se prevé la posibilidad de que la ausencia de disposiciones sea cubierta por un conjunto formal y reconocido de reglas distinto al mexicano.

Para los efectos de este boletín se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados en México, a los boletines y circulares emitidos por el I.M.C.P.

Las NIC aprobadas y emitidas por el IASC son, supletoriamente parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, cuya aplicación está sujeta a las siguientes reglas:

1. La supletoriedad de las NIC se aplica exclusivamente cuando no exista la norma específica emitida por el I.M.C.P.
2. Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva.
3. Al momento de emitirse un principio de contabilidad por el I.M.C.P. sobre un tema al respecto del cual se ha aplicado supletoriamente una NIC, el primero sustituirá a la NIC en la medida que entre en vigor.

4. La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por nuestra legislación ni por las NIC. Por tal motivo, cuando se está ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en tales circunstancias, a condición de que provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido. Lo anterior, se sujetará a que no se contravengan la filosofía y conceptos generales de los boletines y circulares emitidos por el I.M.C.P.

2.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD “NIC 22 - COMBINACIÓN DE NEGOCIOS”

El objetivo de este boletín es establecer un tratamiento contable aplicable a las combinaciones de negocios. Dicho boletín se refiere tanto a las combinaciones en las que es posible identificar la adquisición de una empresa por otra, como los casos en los que no es posible identificar a un adquirente.

Las combinaciones de negocios pueden ser estructuradas en una amplia diversidad de formas dependiendo de las estructuras legales y fiscales de cada país.

Las combinaciones de negocios pueden efectuarse como transacciones entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una empresa y los accionistas de la otra empresa combinada.

Asimismo, una combinación de negocios puede involucrar la constitución de una empresa con objeto de que ésta obtenga el control sobre las empresas combinantes, o bien, la transferencia del patrimonio de una sociedad a otra, caso en el cual frecuentemente desaparece una de las empresas combinadas.

Este boletín amplía el concepto de las combinaciones de negocios agregando que una combinación de negocios puede darse bajo la forma de una fusión jurídica de sociedades, definiendo esta última como una combinación de dos compañías en las que los activos y pasivos de una compañía son transferidos a otra, extinguiéndose la primera o bien, aquella combinación en la que los activos y pasivos de ambas compañías son transferidos a una compañía de nueva creación, extinguiéndose las dos compañías originales.

Es importante señalar que frecuentemente las fusiones jurídicas de sociedades se derivan, como parte de la reestructuración y reorganización de un grupo de intereses económicos, y en consecuencia, no serían objeto del boletín en estudio, toda vez que se trata de operaciones entre compañías que se encuentran bajo control común. Por ejemplo, la fusión jurídica de dos entidades jurídicas distintas cuyas acciones se encuentran poseídas por el mismo grupo de interés económico en fecha anterior a la fusión.

Como puede apreciarse, la aplicación de las disposiciones establecidas en el boletín en estudio a una fusión jurídica, depende de que se trate de empresas bajo control común o no, debiendo tratarse conforme a la NIC 22 aquellas combinaciones de negocios que efectivamente constituyan la reunión de dos o más grupos de accionistas en un solo.

En términos económicos la NIC 22 señala que la compra de un negocio es substancialmente diferente a la unión de intereses y, consecuentemente, esta situación debe ser reflejada en los estados financieros que emitan las compañías involucradas y, dependiendo del tipo de combinación de negocios que se presente, será el método de contabilización que debe ser utilizado para registrar los eventos económicos derivados de la misma.

Como podrá apreciarse, la decisión de qué método de registro utilizar en una combinación de negocios, depende de la posibilidad de identificar a una de las partes involucradas en la combinación de negocios como el "adquirente" de la otra u otras partes involucradas, caso en el cual debe utilizarse el método de compra. A continuación citaremos algunas definiciones que se utilizan en esta norma de contabilidad :

- **Combinación de negocios.** Es la operación de reunir empresas separadas en una sola entidad económica como resultado de la unión de intereses o de que una empresa obtenga el control sobre los activos netos y operaciones de otra empresa.
- **Adquisición.** Es una combinación de negocios en la que una de las empresas, el adquirente, obtiene control sobre los activos netos y operaciones de otra empresa -el adquirido-, a cambio del traspaso de activos, de incurrir en un pasivo o de emisión de capital.
- **Unión de intereses.** Es una combinación de negocios en la que los accionistas de las empresas que se combinan, comparten el control sobre el total, o casi el total, de sus activos netos y operaciones para así compartir mutuamente los riesgos y beneficios relativos a la entidad combinada de modo que ninguna de las partes pueda ser identificada como el adquirente.
- **Control.** Es el poder de gobernar las políticas financieras y de operación de una empresa para obtener beneficios de sus actividades.

- **Controladora.** Es una empresa que tiene una o más subsidiarias.
- **Subsidiaria.** Es una empresa que es controlada por otra empresa, es decir, la controladora.
- **Interés minoritario.** Es aquella parte de los resultados netos de las operaciones y de los activos netos de una subsidiaria atribuibles a intereses que no son poseídos por la controladora directa o indirectamente a través de subsidiarias.
- **Valor justo.** Es la cantidad por la que un activo podría ser cambiado o un pasivo liquidado, entre partes enteradas y dispuestas, en una transacción de libre competencia (valor de mercado).
- **Fecha de adquisición.** Es aquélla en que el control de los activos netos y operaciones del adquirido, es efectivamente transferido al adquirente.

2.2.1 MÉTODO DE COMPRA

La utilización del método de compra resulta similar a la contabilización de la compra de otros activos de conformidad con los principios de contabilidad internacionales.

Esta postura es apropiada toda vez que una adquisición constituye una transacción en la que se transfieren activos, se asumen pasivos o se emite capital, con la finalidad de obtener el control sobre los activos y operaciones de otra empresa.

El método de compra consiste, principalmente, en la utilización del costo de la transacción como base para la contabilización de la misma; sin embargo, existe una comparación posterior con los valores de mercado de los conceptos adquiridos con objeto de que la contabilización sea representativa de la realidad.

Ahora bien, el método de compra debe utilizarse, de conformidad con la NIC 22, únicamente para las combinaciones de negocios que se califican como compras de negocios, derivado de la posibilidad de identificar a una de las partes involucradas como adquirente en la transacción.

Dicha norma señala que virtualmente en todas las combinaciones de negocios, puede apreciarse que una de las partes obtiene el control sobre la otra u otras de las empresas, permitiendo en este sentido identificar a dicha empresa como una empresa "adquirente" en la transacción.

Se presume que se obtiene el control de otra compañía cuando una de las empresas combinantes adquiere más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra compañía, o bien, obtiene el control para gobernar las políticas de administración de otra compañía.

La NIC 22 señala que aún cuando no se adquiera más de la mitad de las acciones con derecho a voto de otra compañía, puede ser posible identificar a una de las partes como adquirente cuando una de las compañías como resultado de la combinación adquiere :

1. Poder sobre más de la mitad de los derechos a voto de otra empresa mediante un acuerdo con otros accionistas;
2. Poder para gobernar las políticas financieras y de operación de otra compañía conforme a los estatutos de ésta o mediante un acuerdo;
3. Poder para designar o remover a la mayoría de los miembros del consejo de administración o su equivalente en una empresa;
4. Poder para emitir la mayoría de los votos en las asambleas de accionistas u organismo equivalente que gobierne las políticas de otra empresa.

No obstante los lineamientos señalados anteriormente, puede ser difícil identificar a un adquirente, caso en el cual la norma señala que existen algunos rasgos que indican que sí existe un adquirente, los cuales consisten en:

- Que el valor de una de las empresas que participan en la combinación sea significativamente mayor que el valor de la otra ;
- Que la combinación se realice mediante el intercambio de una parte importante de las acciones con derecho a voto por efectivo, caso en el cuál la empresa que otorga el efectivo será la adquirente;
- Cuando con motivo de la combinación, el equipo de administración de una compañía tiene la facultad de influir significativamente en la selección del equipo de administración de la empresa combinada.

Con objeto de contabilizar una combinación de negocios bajo el método de compra, diversos aspectos deben de ser tomados en consideración, los cuales son analizados a continuación :

2.2.1.1 Fecha De Adquisición.

Es la fecha en la cual el adquirente obtiene el control de los activos y operaciones de la empresa adquirida, no obstante que no se haya formalizado la operación en su totalidad.

Es decir, basta con que el adquirente pueda disfrutar de los beneficios asociados con las operaciones y activos adquiridos para considerar tal momento como la fecha de adquisición.

A partir de la fecha de adquisición el adquirente debe incorporar a sus propios resultados los que correspondan a la compañía adquirida en el futuro y, por otra parte, reconocer en su balance general los activos, pasivos y crédito mercantil que en su caso se deriven de la adquisición.

2.2.1.2 Costo De Adquisición.

Los activos y pasivos de la o las compañías adquiridas deberán registrarse a su costo de adquisición (importe pagado por los mismos), y en caso de que éste no sea representativo de la realidad, deberá utilizarse para estos efectos el valor de mercado de los activos y pasivos de dichas compañías, adicionado con los gastos directamente incurridos por la adquisición.

Dichos gastos incurridos, como su nombre lo dice, deben ser directamente identificables con la adquisición de que se trate, ya que en caso de no ser así, no podrán ser incluidos en el costo de adquisición en forma directa, aún cuando si fuesen cargados como gastos del ejercicio en que se lleve a cabo la adquisición. Cuando una adquisición involucra más de una transacción efectiva de intercambio de bienes, el costo de adquisición será el valor agregado de los costos de las transacciones individuales. Asimismo, cuando una adquisición es realizada en etapas, debe distinguirse perfectamente la diferencia que hay entre la fecha de adquisición y la o las fechas de las transacciones de intercambio de bienes.

Lo anterior, en virtud de que la contabilización de una adquisición comienza en la fecha de adquisición que se determine usando los costos y valores de mercado determinados a cada fecha de transacción de intercambio.

Por otra parte, cuando la contraprestación de la combinación es convenida en forma diferida, el costo de adquisición total será el valor presente de la contraprestación, tomando en cuenta cualquier descuento o premio que en su caso se incurra con motivo de la adquisición, y no el valor nominal de la deuda en que se incurra.

Adicionalmente se incorpora en el boletín una disposición que contempla, que los activos y pasivos adquiridos deberán cumplir con dos requisitos en la fecha que ocurra la adquisición, con objeto de que puedan ser correctamente registrados en la contabilidad de la empresa adquirente. Dichos requisitos consisten en que únicamente pueden ser registrados cuando:

1. Exista algún beneficio futuro asociado a dichos bienes, ya sea para beneficio del adquirente o de un tercero, y
2. Sea posible cuantificar su costo o valor de mercado sobre bases confiables.

En el caso de los activos y pasivos que no cumplan con dichos requisitos a la fecha de la combinación, éstos deberán ser contabilizados hasta que los cumplan.

Tal sería el caso del beneficio fiscal que pudiera obtener la compañía adquirente en ejercicios futuros derivado de la amortización de las pérdidas fiscales en que hubiera incurrido la empresa adquirida en años anteriores, el cual, por ejemplo, reúne los requisitos antes señalados hasta el momento en que el adquirente obtiene utilidades suficientes para amortizar dichas pérdidas.

Cabe señalar que el ejemplo comentado con anterioridad no sería aplicable en el caso de México, toda vez que existen reglas específicas que señalan que el derecho para la amortización de pérdidas no puede transmitirse ni por caso de fusión ; sin embargo, dicho precepto contempla la posibilidad de transmitir el citado derecho a otras sociedades en el caso de una escisión de sociedades.

2.2.1.3 Alojamiento Del Costo De Adquisición.

El costo de adquisición debe alojarse en los activos y pasivos identificables en la empresa adquirente y registrarse al equivalente de la suma de :

1. El valor de mercado que cada concepto tenga en la fecha de intercambio, en la proporción en que dicha empresa haya sido adquirida por virtud de la combinación ; y
2. La parte minoritaria de dichos conceptos, a los valores que éstos tenían en la empresa adquirida antes de la combinación. Asimismo, dicho cálculo debe ser utilizado para calcular el importe del crédito mercantil.

Lo anterior significa que el valor de los activos y pasivos en la empresa combinada, deben reflejar el valor de los bienes adquiridos revaluando únicamente la proporción que ha sido combinada en dicha transacción, en otras palabras, la porción adquirida con motivo de la combinación de negocios.

Dicho procedimiento constituye únicamente un proceso de distribución o alojamiento del costo de adquisición que se pague en la transacción, en cada uno de los conceptos adquiridos, con objeto de estar en posibilidad de determinar un crédito mercantil, ya sea negativo o positivo, que sea representativo de la realidad.

La NIC 22 contempla como tratamiento alternativo, el que se encontraba establecido en el antiguo boletín, el cual permitía revaluar a valores de mercado, el 100% de los activos y pasivos de la empresa adquirida, independiente del porcentaje que haya tenido la empresa adquirente. En consecuencia, la parte minoritaria de la transacción quedaría valuada a los valores de mercado vigentes en cada fecha de la transacción.

Ahora bien, regresando a los casos en los que se presentan más de una fecha de transacción de intercambio, como ya fue comentado anteriormente, los valores a que se debe contabilizar deberán ser similares a los que se encuentren vigentes en el mercado en cada fecha de transacción.

De lo anterior se deduce que puede presentarse que el valor de un concepto específico difiera entre dos fechas distintas de transacción, caso en el cual, deberá considerarse el valor de mercado que se encuentre vigente en la fecha de transacción para la determinación del crédito mercantil, sobre esa transacción en particular.

Cabe mencionar que el crédito mercantil que se hubiera determinado en fechas de transacción anteriores, no debe modificarse con motivo de las adquisiciones sucesivas de acciones, aún cuando entre ellas difiera el valor de cada uno de los conceptos adquiridos.

Esto se debe a que la norma señala que cuando los activos y pasivos identificables sean revaluados a valores justos en el momento de las compras sucesivas, cualquier ajuste relacionado con el interés del adquirente previamente detentado, constituye una revaluación y debe ser contabilizada como tal, no afectando el crédito mercantil positivo o negativo, determinado respecto de los valores vigentes en una fecha de intercambio anterior.

El boletín en estudio señala algunos criterios específicos para contabilizar los diversos tipos de activos que pueden ser adquiridos, los cuales se constituyen generalmente por valores de mercado y resultan similares a los establecidos en los principios de contabilidad de Estados Unidos en su boletín APB No. 16, el cual será estudiado posteriormente.

Los parámetros que establece la NIC 22 para obtener el valor al cual deberán ser contabilizados los conceptos involucrados en la combinación de negocios son enunciados a continuación:

ASPECTOS CONTABLES

1. Valores bursátiles a su valor corriente de mercado.
2. Valores no bursátiles a su valor de avalúo o valor estimado considerando los posibles incrementos en el precio, dividendos, rendimientos, o tasas de crecimiento de valores similares.
3. Cuentas por cobrar al valor presente del importe a recibir determinado a tasas de descuento apropiadas y disminuido por una provisión para cuentas incobrables y costos de recolección.
4. Inventarios dependiendo de su naturaleza serán:
 - Artículos terminados a su valor estimado de venta menos los costos de venta y una provisión por la utilidad esperada basándose en la utilidad obtenida en bienes similares.
 - Mercancías en proceso al valor estimado de venta de los artículos terminados menos los costos necesarios para su conversión total, costos de venta y una provisión por la utilidad esperada basada en bienes similares.
 - Materias primas a su valor de reposición.
5. Edificio y terrenos a su valor de avalúo o valor neto de realización en caso de que piensen venderse.
3. Planta y equipo :
 - Para ser usados por la compañía a su valor de mercado determinado por avalúo, a menos que se deba considerar un valor menor por el uso que pretenda dar el adquirente a dicha planta y equipo.
 - En caso de que sea maquinaria, que se piense vender neto de realización.
 - Si se piensan utilizar temporalmente al valor menor entre el valor de reposición y el neto de realización.
7. Activos intangibles a sus valores estimados mediante avalúo.
8. Provisiones por pagar a largo plazo, como pensiones, prima de vacaciones, etc, al valor presente del importe que piensa pagarse menos el valor de mercado de los activos del plan.
9. Cuentas por pagar al valor presente del importe que se piensa pagar en un futuro, descontado a tasa de interés de mercado. El procedimiento de descuento no se considera necesario para los pasivos a corto plazo.
10. Otros pasivos y obligaciones, al valor presente del importe que se piensa pagar en un futuro, descontado a tasa de interés de mercado.
11. Pasivos contingentes y compromisos que puedan resultar en pasivos, al valor presente de los importes que se pudieran pagar en el futuro, descontados a tasa de mercado.

2.2.1.4 *Crédito Mercantil.*

Este boletín señala que cualquier exceso del costo de la adquisición sobre el interés adquirido por el adquirente en una combinación de negocios aplicado al valor de mercado de los bienes y pasivos adquiridos en la fecha de adquisición debe ser tratado como un crédito mercantil, y deberá ser reconocido como un activo de la compañía adquirente.

El **crédito mercantil** representa el pago efectuado por los beneficios futuros derivados de los activos adquiridos.

Los beneficios futuros generalmente se derivan de la sinergia generada por la unión de los activos y pasivos adquiridos con los propios, o bien, por la adquisición de activos que no califican para ser registrados de conformidad con el principio de reconocimiento estudiado con anterioridad, por los cuales el adquirente está dispuesto a pagar una contraprestación.

A este respecto la NIC 22 señala que la amortización del crédito mercantil que pudiera derivarse de la contabilización de una adquisición de negocios mediante el método de compra, deberá hacerse amortizando dicho concepto bajo el método de línea recta y por un período de amortización no mayor a 5 años.

Dicho plazo podrá ser mayor cuando exista una situación evidente que lo justifique, pero aún así, no podrá exceder de 20 años.

Los factores que deben tomarse en consideración para determinar el período de amortización antes señalado son, por ejemplo, la vida estimada del negocio o industria, la vida activa estimada de individuos clave o grupos de empleados necesarios para la operación, acciones y estrategias esperadas por parte de la competencia, los efectos de la obsolescencia de productos o cambios en la demanda, y las provisiones contractuales y legales que afecten la vida útil de los activos adquiridos.

Puede darse el caso de que la cantidad determinada como crédito mercantil no represente beneficios que efectivamente se van a recibir en el futuro, caso en el cual dicha disminución en los flujos esperados debe ser reconocida como un gasto de inmediato, reduciendo el importe del crédito mercantil.

Adicionalmente el importe pendiente por amortizar del crédito mercantil que en su caso se genere, debe ser revisado al cierre de cada ejercicio con objeto de determinar posibles modificaciones en su importe y correr oportunamente los ajustes correspondientes, mismos que no serán reversibles en períodos subsiguientes.

En caso de que el costo de adquisición sea menor que los activos adquiridos con motivo de la combinación (en la proporción adquirida del valor de mercado de los activos y pasivos identificables en la fecha de la transacción).

Los valores de mercado de los activos no monetarios adquiridos debe ser reducido proporcionalmente hasta que dicho exceso sea eliminado.

Cuando no sea posible eliminar completamente el exceso de dichos valores, mediante la reducción de los valores de mercados de los activos adquiridos, el exceso remanente se considera como un **crédito mercantil negativo** y deberá ser tratado como un ingreso diferido y reconocido a lo largo de un período equivalente al crédito mercantil positivo (5 años, salvo que un período mayor, que no exceda de 20, pueda ser justificado).

Cabe comentar el fundamento para la existencia de un crédito mercantil negativo, el cual consiste en que cuando el costo de la adquisición es menor que el valor de mercado de los activos y pasivos adquiridos en la fecha de la transacción, dicha situación es equiparable a suponer que la compra ha sido efectuada a descuento.

Sin embargo, toda vez que dichos conceptos no pueden ser contabilizados a un valor distinto al de mercado en los libros de la empresa adquirente, siguiendo la filosofía del método de compra en estudio, es necesario que la diferencia entre el valor de mercado y el precio de adquisición real de dichos bienes sea registrado bajo un concepto específico que permita reconocer un ingreso diferido en forma paulatina.

La norma en estudio establece un tratamiento alternativo para la determinación del crédito mercantil negativo, el cual consiste en no disminuir el valor de mercado de los activos no monetarios hasta el importe de su precio de adquisición, sino que cualquier exceso del costo de adquisición sobre los valores de mercado debe reconocerse como crédito mercantil negativo.

Conforme al criterio alternativo señalado en el boletín, el descuento antes señalado será reconocido como un ingreso en la medida de la amortización del crédito mercantil.

Sin embargo, conforme al tratamiento preferente, éste se reconocería en la medida de que el costo sujeto a depreciación de dichos conceptos, o bien su costo de venta, fuera menor.

2.2.2 MÉTODO DE MEZCLA DE INTERESES

El método de mezcla de intereses consiste fundamentalmente en la contabilización de las operaciones que realicen las empresas involucradas en una unión de intereses como si la combinación de intereses no las hubiera afectado a nivel individual, aunque ahora coexistan en una forma diferente: poseídas y administradas por un sólo grupo de interés económico.

Dicho boletín establece que una combinación de negocios se considera una unión de intereses sólo cuando los accionistas de las empresas que se combinan reúnen la totalidad, de los activos netos y operaciones de cada una de las empresas combinadas en una sola entidad, provocando que los accionistas de las empresas combinadas compartan en forma mutua y continua los riesgos y beneficios inherentes a la empresa combinada.

Este tipo de combinaciones de negocios se presenta principalmente cuando dos grupos de accionistas independientes deciden combinar sus intereses y riesgos relativos a dos entidades económicas separadas, situación que logran mediante la emisión de acciones por cada una de las compañías, las cuales son intercambiadas entre los grupos de accionistas como contraprestación por la participación en el capital social de la otra compañía combinante.

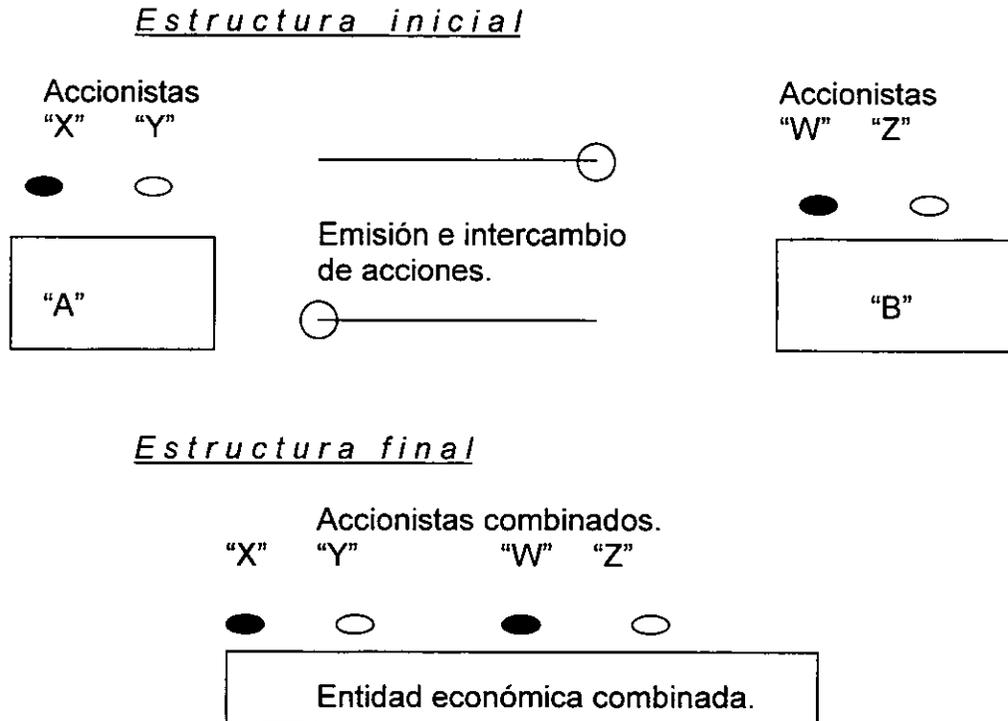
En otras palabras, una unión de intereses consiste en la fusión de los accionistas de las compañías que se están combinando en un sólo grupo de interés económico que comparte los riesgos y beneficios inherentes a la entidad combinada.

A través de la unión de intereses los grupos de accionistas pierden su identificación específica como accionistas individuales de cada una de las compañías combinantes y se transforman en accionistas de la entidad resultante.

De conformidad con lo establecido en el Boletín de la NIC 22, de una unión de intereses surge una nueva entidad económica, la cual deberá reunir los activos, pasivos y capital de las compañías que participaron en la combinación de negocios, y estará obligada a emitir estados financieros que comprendan la totalidad de dicho patrimonio.

Dicho procedimiento pudiera asimilarse a la obligación de emitir estados financieros combinados tal y como son definidos y regulados en el Boletín B - 8 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, cuando existen compañías que califican como afiliadas.

En el método de mezcla de intereses, los activos y pasivos de las compañías que se combinan son registrados en la entidad combinada al valor en libros al cual estaban registrados en las entidades que participan en la combinación.



En el método sujeto a estudio, a diferencia que en el de compra, en ningún caso se reconoce la existencia de un crédito mercantil derivado de la combinación y únicamente se utiliza cuando la transacción se lleva a cabo básicamente, mediante el intercambio de acciones con derecho a voto de las empresas involucradas y no mediante el desembolso de efectivo o pago con otros activos.

Como fue señalado en apartados anteriores, una combinación de negocios se considera una unión de intereses, cuando no es posible identificar a una de las partes involucradas como adquirente de los demás participantes.

Al aplicar el método de mezcla de intereses, los renglones de los estados financieros de las empresas combinadas correspondientes al período en que ocurre la combinación, y para cualquier período comparativo que se presente, deben presentarse como si la combinación hubiera existido desde el período más antiguo que se presenta.

La NIC 22 establece que un aspecto fundamental que debe considerarse para llevar a cabo la contabilización bajo el método de mezcla de intereses, consiste en que cualquier diferencia entre el importe registrado como capital social emitido por virtud de la combinación de negocios, adicionado con el importe de alguna otra contraprestación que en su caso se pague, y el importe de capital "adquirido" que en su caso sea registrado en libros de la otra compañía, debe ser ajustado directamente contra el capital contable de la primera.

Es decir, supongamos la unión de intereses de las compañías A y B. En caso de que el valor registrado de las acciones emitidas por B que recibe la compañía A (capital de B), sea distinto al valor de las acciones que emite A y entrega a la primera, la diferencia entre dichos valores deberá ser ajustada directamente contra el capital de la compañía que recibe las acciones cuyo valor es distinto al registrado en los libros de la emisora, en este caso, la compañía "A". Toda vez que una unión de intereses da como resultado una sola entidad combinada, esta entidad debe adoptar políticas contables uniformes para el registro de las operaciones combinadas.

En este sentido, en caso de que las políticas contables de las empresas que se combinan sean distintas en forma individual, los conceptos en que dichas compañías difieran deberán ser unificados bajo un solo criterio con objeto de presentar los estados financieros de la entidad combinada. A diferencia del método de compra, los gastos incurridos en relación con la combinación de negocios contabilizada conforme al método de mezcla de intereses, éstos deben ser reconocidos como gastos en el período en que sean incurridos.

2.2.3 ANEXOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Adicionalmente, el Boletín de la NIC 22 establece ciertos requisitos que deben ser mostrados en los estados financieros de las empresas combinadas, dividiéndolos en tres apartados fundamentales :

1. Requisitos para toda combinación de negocios:

- a) Nombre y descripción de las empresas combinadas;
- b) Especificación de si se trata de una adquisición o una unión de intereses, y el método utilizado para contabilizar dicha combinación;
- c) La fecha de la contabilización para efectos contables; y
- d) Cualquier disposición que haya requerido hacer la empresa para llevar a cabo la combinación.

2.- Requisitos para una combinación de negocios que califica como una adquisición de negocios:

- a) Porcentaje de acciones con derecho a voto adquiridas; y
- b) El costo de adquisición y descripción de la contraprestación pagada o contingente;
- c) La naturaleza e importe de los gastos por reestructuración y otros gastos incurridos por el cierre de plantas como resultado de la adquisición, reconocidos en la fecha de adquisición ;
- d) Señalar el tratamiento contable para el crédito mercantil tanto positivo como negativo, así como, el período de amortización. Cuando el período de amortización exceda de 5 años, justificar dicha situación;
- e) Cuando no se utilice el método de línea recta para la amortización del crédito fiscal negativo, la base usada y las razones que justifiquen el método que se utilice;
- f) Mostrar una conciliación al inicio y final del período, en la cual se aprecie lo siguiente:
 - i) Señalar el importe bruto y la amortización acumulada al inicio del período;
 - ii) El importe de crédito mercantil común o negativo derivado de adquisiciones realizadas en el período;
 - iii) El importe de la amortización cargada a resultados en el período;
 - iv) Cualquier eliminación efectuada durante el período ;
 - v) Cualquier ajuste sobre los cambios de valor en los activos y pasivos que haya sido reconocido; y
 - vi) El importe bruto y el acumulado amortizado al final del período.

3. Requisitos para las uniones de intereses:

- a) Descripción del número de acciones emitidas, así como, el porcentaje de las acciones de otras empresas intercambiadas con motivo de la unión de intereses;
- b) Importe de los activos y pasivos contribuidos por cada empresa ; y
- c) Utilidades y pérdidas de cada empresa combinada en fechas anteriores a la combinación, que son incluidas en la mostrada por la empresa combinada.

Complementariamente a los anexos anteriores, los estados financieros consolidados deben contener los agregados que son requeridos para la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el Boletín NIC 27.

2.3 ESTADOS UNIDOS

En los Estados Unidos de América no se cuenta con una regulación contable específica para la valuación, presentación y registro de una fusión o escisión de sociedades.

Sin embargo, en la práctica económica se han tomado también las reglas aplicables para las combinaciones de negocios, como lineamiento para el registro de los efectos derivados de operaciones de esta naturaleza.

La regulación estadounidense en materia de combinaciones de negocios, se encuentra contenida en el Boletín denominado APB No. 16, emitido por el Accounting Principles Board, organismo dependiente del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), cuya función es emitir opiniones en cuanto a cuál debe ser el tratamiento contable aplicable a situaciones específicas que se presentan en la realidad económica de las empresas.

2.3.1 APB OPINIÓN No. 16

Al igual que las normas internacionales, el APB No. 16 contempla que tanto el método de compra como el de mezcla de intereses son aceptables para la contabilización de combinaciones de negocios.

Asimismo, dichos métodos no son establecidos en dicho boletín como alternativas libres, sino que el método de combinación de intereses deberá ser aplicado únicamente a las combinaciones de negocios que cumplan con los requisitos específicos que en dicho boletín se establecen, y todas las demás combinaciones de negocios deberán ser contabilizadas bajo el método de compra.

Adicionalmente, el APB 16 señala que un solo método debe ser utilizado para la contabilización de cada combinación de negocios.

No siendo posible combinar ambos métodos para el registro de una sola transacción, pues esto significaría no ser uniforme en el tratamiento de operaciones de una misma naturaleza lo que desvirtuaría la información financiera que se emitiera en ese sentido.

2.3.1.1 *Mezcla De Intereses.*

El APB 16, indica que el método de mezcla de intereses tiene por objeto presentar como un interés particular los intereses de dos o más grupos de accionistas que eran independientes hasta antes de la combinación.

Este boletín considera que cuando se da un intercambio de acciones con el fin de llevar a cabo una combinación de negocios (es decir, una unión de intereses), la operación se realiza esencialmente entre los grupos de accionistas y no involucra a las compañías como entidades jurídicas entre sí, por lo que no se justificaría el establecimiento de un método específico para la contabilización de los activos de las corporaciones combinadas.

Sin embargo, al igual que las Normas Internacionales de contabilidad, el APB 16 establece que en una combinación de negocios en la cual se aplique el método de mezcla de intereses, por calificar como una unión de intereses, los activos netos de las compañías combinadas, así como, el grupo o los grupos de accionistas involucrados, permanecen intactos, con la única diferencia que ambos ahora interactúan en forma conjunta.

Vale la pena analizar los requisitos que deben cumplirse conforme al APB 16, para poder contabilizar una combinación de negocios bajo el método de mezcla de intereses, toda vez que éstos no se encuentran contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad. Dichos requisitos se resumen a continuación

1. Cada compañía involucrada en la combinación debe ser autónoma o no haber sido subsidiaria a alguna división de otra empresa, por lo menos en los dos años anteriores a la fecha en que el plan de combinación es iniciado.
2. Cada una de las compañías que se combinan, deberán ser independientes una de la otra, lo cual significa que no deberán poseer más del 10% de las acciones con derecho a voto de otra compañía involucrada, adicionalmente, existen siete condiciones que deberán ser tomadas en cuenta para considerar que una combinación de negocios se debe regular por lo establecido en el boletín en estudio para el método de mezcla de intereses.

Dichas condiciones consisten en:

- a) La combinación en su totalidad deberá ser efectuada como una sola transacción, y completada de acuerdo con un plan específico durante el transcurso de un año, el cual será computado a partir de que dicho plan es iniciado.

- b) Una de las sociedades involucradas deberá emitir acciones comunes idénticas a aquéllas que representen la mayoría de las acciones con derecho a voto que estén en circulación, mismas que deberán ser intercambiadas por, substancialmente, todas las acciones con derecho a voto de la otra compañía involucrada en la combinación de intereses que están suscritas a la fecha en que el plan de combinación es consumado.

Cuando el boletín en estudio señala substancialmente todas las acciones con derecho a voto, debe entenderse que se refiere a que dicho intercambio deberá ser por lo menos un 90% de las acciones emitidas por la otra compañía involucrada.

En caso de que exista una inversión en acciones entre las compañías involucradas, se deberá computar la participación que cada compañía tenga en el capital social de la o las otras compañías, con objeto de definir si cumple o no con la condición descrita con anterioridad.

- c) No deben existir cambios en la tenencia accionaria de las compañías involucradas dentro de los dos años anteriores al momento en que el plan de combinación es iniciado, ni durante el período en que la combinación está en proceso, dichos cambios pueden ser distribuciones extraordinarias de dividendos, emisiones adicionales de acciones, cambios y retiros de valores.
- d) No debe haber recompras de acciones con fines distintos de la combinación de negocios (inversión de acciones de tesorería).
- e) Los derechos a voto resultantes de las acciones de la empresa combinada, pueden ser ejercidos sólo por los accionistas, y éstos no pueden ser restringidos o limitados por ningún período de tiempo.
- f) La combinación es finalizada en la fecha en que se consume el plan respectivo, y no quede pendiente alguna disposición relativa a emitir acciones adicionales.

Lo anterior significa que la entidad resultante de la combinación de negocios, no podrá acordar la emisión de acciones adicionales, representativas de su capital social, en fecha posterior a aquélla en que la transmisión es consumada, y las acciones entregadas al grupo de accionistas.

Habiendo satisfecho lo anterior, la empresa combinada estaría sujeta a reglas específicas para la contabilización de los activos, pasivos y capital combinados, los cuales en general, deberán hacerse atendiendo a los valores en libros de cada concepto en las empresas previamente independientes.

Este tratamiento es similar al que establecen las normas internacionales de contabilidad, y que no constituye un tratamiento muy complicado o altamente técnico, pues la única característica que debe cumplirse al registrar conforme al método de mezcla de intereses, es la de respetar los valores en libros de los conceptos que sean transmitidos a la entidad combinada. No obstante la similitud entre las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales y los APB, en materia de valuación para la contabilización de las combinaciones de negocios que califiquen como una unión de intereses, vale la pena analizar ciertas disposiciones aplicables que pudieran ser de utilidad:

1. Los activos y pasivos deberán ser registrados a su valor histórico, de conformidad con el párrafo 52 del boletín en estudio, y en caso de que se hayan utilizado métodos diferentes para la contabilización de los importes en las diferentes compañías involucradas, deberán llevarse a cabo ajustes para igualar la valuación de los importes, utilizando el método que hubiera sido más apropiado para la compañía en lo individual.

Dichos cambios en métodos de contabilización deberán ser aplicados retroactivamente, y los estados financieros presentados para ejercicios anteriores deberán ser reexpresados con estas bases.

2. El capital social, así como, las utilidades retenidas, deberán ser registradas en la nueva empresa combinada al valor que tenían en los libros de las empresas en lo individual.
3. Los resultados de las operaciones de las compañías combinadas, deberán ser presentados bajo el supuesto de que la combinación hubiera ocurrido al principio del período. Lo anterior significa que deberán eliminarse las operaciones intercompañías que involucren cuentas de activos circulantes, pasivos circulantes, utilidades y costos de ventas, tanto en el período en que la combinación ocurre, como en el anterior, en el caso de estados financieros comparativos.
4. Todos los gastos en que se incurra para realizar la combinación, se registrarán como gastos de la entidad resultante de la combinación, y no como incremento en los valores de los activos, por lo que deberán ser consideradas para la determinación del estado de resultados de esta entidad.
5. El registro de la combinación bajo el método en examen, deberá realizarse con números a la fecha en que la combinación es completada. No obstante, las compañías involucradas que deban presentar estados financieros de una fecha en la que la combinación todavía no era perfecta, y a la fecha de la emisión de los estados financieros cuando ya se consumó, deberán presentar en notas a los estados Financieros esta información.

2.3.1.2 Método De Compra.

El método de compra para la contabilización de los activos y pasivos de una empresa adquirida, se adhiere fielmente a los principios de contabilidad establecidos en los Estados Unidos para las adquisiciones de activos en forma individual, es decir, contabilización sobre bases históricas, según lo señalado en el boletín sujeto a nuestro análisis.

Los principios generales para contabilizar las adquisiciones de activos sobre bases históricas, depende de la naturaleza de la transacción:

1. Un activo adquirido a cambio de dinero u otro activo es registrado a su costo, es decir, el importe pagado por él o el valor de mercado de los activos con los que se efectuó el pago.
2. Un activo adquirido por medio de la contratación de pasivos es registrado al costo, es decir, al valor presente de los valores que serán pagados para liquidar el pasivo.
3. Un activo adquirido efectuando el pago con acciones emitidas por la sociedad que lo adquiere, deberá ser registrado al valor de mercado del activo, eso significa, que las acciones emitidas deberán registrarse al valor de mercado recibido por ellas.

Adicionalmente, el costo de una compañía adquirida por medio de una combinación de negocios contabilizada bajo el método de compra, incluye los costos marginales directos incurridos para lograr la adquisición. Los gastos indirectos ocurridos para llevar a cabo la adquisición de la compañía son deducidos como gastos del período, al determinar la utilidad de la compañía adquirente.

Se consideran costos directos de adquisición los pasivos y compromisos asumidos por costos de cierre de instalaciones que se están adquiriendo y estas partidas se contabilizan al valor presente de las sumas que tendrán que pagarse.

El APB 16 establece que en el caso de que exista una parte del precio que se deba pagar con posterioridad a la fecha en que la adquisición es completada, así como, una emisión de acciones adicional sujeta a una condición suspensiva, no deberá ser incluida en el valor de adquisición de la compañía a la fecha de la operación, sino que deberá ser reflejada en notas a los estados financieros.

La única circunstancia en la que podrán incluirse en el precio de la operación, será cuando sea posible cuantificar dicha porción variable sin que quede lugar a dudas sobre su importe; cuando no se pueda cuantificar la parte del precio contingente, éste se deberá registrar hasta el momento en que la condición a que está sujeto se resuelva, y sea conocida con certeza absoluta.

El APB 16 señala que durante el período en que la contingencia no se realice, los valores adicionales pueden ser depositados en un contrato denominado "Escrow", que es una especie de depósito en el que participa como depositaria una institución de crédito.

En caso de que dichos valores generen rendimientos, ya sean intereses o dividendos, éstos serán pagados a la institución que funge como depositaria (*escrow agent*) y no serán contabilizados como gastos o dividendos distribuidos sino hasta que estén a disposición del adquirente de la compañía, es decir, cuando se resuelva la condición suspensiva.

Por otra parte, la adquirente registrará los intereses o dividendos que le sean pagados al *escrow agent* como parte integrante del costo de adquisición hasta la fecha en que se resuelva la condición resolutoria, y los amortizará de acuerdo con la vida útil remanente de los activos adquiridos.

Toda vez que la contabilización mediante el método de compra establecida en el APB 16, no difiere substancialmente de la establecida en las Normas Internacionales de Contabilidad, a continuación se presenta un resumen de los puntos que deben considerarse para la contabilización de una adquisición de una compañía en los Estados Unidos, y que, en general, coinciden con las reglas internacionales:

1. Deberá asignarse una porción del precio pagado por la compañía a cada uno de los activos, o grupos identificables de ellos, equivalente a un valor con referencia al de mercado a la fecha de la adquisición.
2. La compañía considerada como adquirente deberá incluir en los resultados de sus operaciones los de las operaciones de la compañía adquirida que se generen con posterioridad a la fecha de adquisición.

El exceso del precio pagado que resulte después de la asignación de costos a los activos netos identificables, deberá ser contabilizado como una plusvalía o crédito mercantil (*goodwill*).

En caso contrario, es decir, que el costo asignado a cada activo identificable menos los pasivos asumidos sea mayor que el precio pagado por la compañía (diferencia conocida como negativa *goodwill*), no deberá ser contabilizada como un ingreso diferido, a menos que el valor de los activos sea reducido a cero.

La postura establecida en el APB 16 para la valuación del crédito mercantil negativo coincide con el tratamiento preferente establecido en la NIC 22, toda vez que para determinar su valor, es necesario reducir, en primera instancia, los valores de los activos no monetarios adquiridos.

4. El crédito mercantil negativo deberá clasificarse como un crédito diferido y debe amortizarse de acuerdo al tiempo que se estima beneficiará la adquisición a valores inferiores al de mercado.

Dicho período no debe de exceder de 40 años; período que dobla al establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad.

5. Los criterios que deben ser utilizados para la asignación de importes a los activos adquiridos mediante una combinación de negocios, de conformidad con el APB 16, son similares a los señalados en el apartado de las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo que no serán detallados en el presente apartado.
6. Con objeto de amortizar el crédito mercantil derivado de una adquisición registrada bajo el método de compra, se deben seguir los lineamientos establecidos en el boletín "APB 17, Intangible Assets", estableciendo un límite de 40 años para su amortización.
7. De conformidad con el boletín APB 16, se considera como fecha de adquisición la fecha en la que los activos o las acciones son emitidas y recibidas efectivamente por el adquirente.
8. Las notas a los Estados Financieros de la compañía adquirente, relativos al período en el cual la combinación se lleva a cabo, deberán contener un anexo en el que se muestre la descripción de la combinación de negocios, en la cual debe proporcionarse entre otros conceptos, información relativa al porcentaje adquirido, forma de pago, tiempo de amortización del crédito mercantil, en su caso, etc.

2.4 CANADÁ

Los principios contables canadienses son emitidos por el Instituto Canadiense de Contadores Públicos, el cual delega en su Comité de Normas de Contabilidad, la responsabilidad de publicar recomendaciones sobre asuntos contables específicos.

En Canadá también son reconocidos los dos métodos que han sido estudiados en los apartados anteriores para la contabilización de las combinaciones de negocios: el método de compra y el de mezcla de intereses.

Sin embargo, como pudo apreciarse en su momento, Estados Unidos se inclina más por la contabilización de las combinaciones de negocios mediante el método de mezcla de intereses.

Lo anterior se debe a que el APB 16 señala que se contabilizarán mediante el método de compra, únicamente aquellas combinaciones de negocios que no cumplan con los requisitos que se establecen para considerar una combinación como una unión de intereses.

Por otro lado, en Canadá, se presenta una marcada inclinación por el método de compra, ya que señala que en general las combinaciones de negocios deberán contabilizarse bajo este método, excepto en los raros casos en que no se pueda identificar un adquirente, casos en los cuales se utilizará el método de mezcla de intereses.

El método de compra y el de mezcla de intereses resultan muy similares en los principios de contabilidad de los Estados Unidos y los aplicables en Canadá, por lo que vale la pena que únicamente señalemos las diferencias y similitudes más importantes entre los principios contables de dichos países en materia de combinaciones de negocios.

2.4.1 SECCIÓN 1580

Cuando una combinación de negocios es registrada bajo el método de compra, se registran los activos adquiridos y pasivos asumidos al costo de adquisición de los mismos, al igual que en los Estados Unidos siempre que este valor sea representativo de mercado.

Por otra parte, si el método de mezcla de intereses es utilizado, el valor de registro de los activos y pasivos combinados deberá hacerse al valor en libros que tenían dichos renglones en las empresas combinadas.

A diferencia de los Estados Unidos, el procedimiento a seguir con objeto de definir cuál de los métodos deberá ser utilizado en alguna combinación de negocios en particular, consiste en la simple posibilidad de identificar una empresa como adquirente de la otra u otras, situación que actualmente se prevé de igual forma en las Normas internacionales de Contabilidad.

A este respecto, el boletín en estudio señala que en la mayoría de las combinaciones de negocios es posible la identificación de alguna de las partes como adquirente de la otra; por ejemplo, señala que una compañía que entrega dinero por otros activos a cambio de los activos o acciones de otra compañía, claramente se identifica como tal.

Ahora bien, en los casos en que se realiza un intercambio de acciones por virtud de la combinación de negocios, factores como el control que se tiene sobre la nueva compañía deben ser considerados con objeto de identificar al posible adquirente.

Derivado de lo anterior, los principios de contabilidad canadienses contemplan como regla general, que todas las combinaciones de negocios deben ser contabilizados bajo el método de compra, excepto aquéllas transacciones en las que un adquirente no pueda ser identificado.

El citado boletín, señala también que en los casos en los que no se pueda identificar claramente a alguna de las partes involucradas como adquirente de la otra u otras, estaremos frente a una unión de intereses que puede representar, ya sea una mezcla de riesgos, intereses, talentos y recursos (una unión de intereses como tal), o bien, la formación de una nueva entidad jurídica que adquiere los activos y, asume los pasivos de las entidades anteriormente independientes (concepto de nueva entidad que reúne varias entidades anteriores).

No obstante lo anterior, el comité de contadores públicos de Canadá no considera válido el considerar un método específico de contabilización para la creación de una entidad económica en la cual no se presenta una inversión adicional de recursos o capital (es decir, en cualquiera de las dos situaciones anteriores), sino que únicamente se integra el capital proveniente de las sociedades participantes en la combinación.

En consecuencia, el comité canadiense sugiere que las combinaciones de negocios en las que no sea posible identificar a una de las partes como adquirente de la otra, dicha transacción debe ser contabilizada como una unión de intereses, conforme al método de mezcla de intereses.

2.4.1.1 Método De Compra.

Al igual que en los principios estadounidenses, el valor de la combinación estará determinado por el costo de adquisición para la parte adquirente, el cual a su vez, dependerá del pago que se efectúe por compañía adquirida, comparado con el valor de mercado de los conceptos adquiridos.

El exceso en el pago efectuado sobre el valor identificable de los activos adquiridos, menos los pasivos asumidos con motivo de la combinación de intereses, será considerado como crédito mercantil susceptible de ser amortizado en el futuro.

El tratamiento contable del crédito mercantil positivo es prácticamente idéntico al que establecen los principios contables estadounidenses, estableciendo un límite de cuarenta años para su amortización.

A diferencia de los principios contables estudiados hasta ahora, los principios canadienses no reconocen la existencia de un crédito mercantil negativo, sino que únicamente contemplan que en caso de resultar que el valor justo de activos identificables adquiridos, disminuido por los pasivos asumidos, sea mayor al precio pagado por la compañía adquirida, los valores asignados a los activos no identificables deberán reducirse con objeto de eliminar dicho exceso.

No obstante lo anterior, las normas canadienses carecen de regulación contable alguna para el caso de que dicho exceso del valor justo de los activos de la compañía adquirida, sobre el precio pagado por la adquisición de la misma, sea superior al valor total de los activos identificables y, en consecuencia, aun cuando el valor de éstos fuera reducido a cero, siguiera existiendo un excedente sujeto de ser amortizado en el futuro.

En otro orden de ideas, en caso de existir una parte contingente en el precio pactado, su inclusión se determinará y registrará sobre las mismas bases que lo señalado por el APB 16; es decir, dependiendo de la factibilidad de estimar y cuantificar con certeza el importe de dicha parte del precio.

Los principios canadienses contienen en su párrafo 39 los supuestos que deben ser considerados con objeto de determinar la fecha en que se considera realizada la adquisición de un negocio y que, en consecuencia, deberá ser utilizada para considerar los valores de adquisición de activos y pasivos.

Dicha fecha podrá ser:

1. La fecha en la cual los activos son recibidos y la contraprestación es entregada.
2. La fecha de firma del contrato respectivo, o una fecha posterior establecida en el mismo, que represente la fecha en la que se entregue efectivamente el control de la compañía adquirida, a los adquirentes.

Un concepto nuevo que contempla la norma canadiense en comento, consiste en el beneficio que pudiera derivarse para una compañía que adquiere una segunda.

Lo anterior en caso de que, en esta última existan pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar; es decir, señala que la compañía adquirente debe reconocer, como un activo, el beneficio fiscal que pudiera

llegar a generarse en ejercicios futuros de la amortización de las pérdidas acumuladas de la compañía adquirida, siempre que exista certeza práctica de la realización de dichos beneficios.

Lo anterior, por supuesto, va de acuerdo con la legislación fiscal aplicable en Canadá, ya que en algunos países como México, la transmisión del derecho a amortizar las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores a otra sociedad se encuentra prohibido.

2.4.1.2 Método De Mezcla De Intereses.

Como es de suponer, los principios canadienses no varían en forma importante de las normas internacionales, o bien, de los principios estadounidenses, en materia de la contabilización de una unión de intereses mediante el método de mezcla de intereses.

El boletín de que se habla señala que el valor de registro de los activos y pasivos de las compañías participantes en la unión de intereses deberán ser registrados, al igual que en los Estados Unidos, con referencia al valor en libros que tenían en dichas compañías en forma individual.

Consecuentemente, el valor de los intereses de los accionistas en la compañía resultante de la combinación deberá ser equivalente a la estima de los intereses que tenían en las compañías en forma independiente.

Adicionalmente a lo señalado en el apartado en el que estudiamos en detalle este método de contabilización, los principios contables canadienses contemplan la cancelación de operaciones de combinación de intereses.

El boletín de que se trata, contempla que en el caso de que se cancele una operación que fue contabilizada bajo el método de mezcla de intereses, los estados financieros individuales de las compañías involucradas deberán reflejar la situación financiera y resultados de operación como si la combinación nunca hubiera tenido lugar.

Asimismo, existe una regla específica para los gastos erogados relacionados directamente con la combinación de negocios, los cuales deberán ser restados de los resultados combinados correspondientes a la compañía combinada en el período en que hayan sido incurridos.

Hasta aquí, hemos profundizado un poco en el estudio de la normatividad existente en los países de México, Estados Unidos y Canadá. Nosotros consideramos importante recalcar que la escisión de sociedades en México

tiene toda la influencia de la reglamentación de estos países, sin embargo, en nuestro país se aplica de forma menos desarrollada que en nuestros socios comerciales del norte.

Cabe mencionar que México tiene una economía dinámica y claramente influenciada por el entorno inflacionario, por lo que es necesario comentar un poco acerca de la adaptación de esta norma contable internacional a nuestro marco contable, aclarando que no es objetivo del presente trabajo profundizar en el análisis de la adecuación de la información financiera a la inflación.

Decidirse a mantener el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, acusa una experiencia amplia y objetiva; efectos a los que en otros países se trata de restar importancia.

En términos generales, los negocios, las operaciones del medio económico, las actividades empresariales, la transmisión de derechos reales y personales con efectos económicos (Escisión y Fusión de sociedades), la mayoría de los actos administrativos, obtienen los mejores medios para tomar decisiones y conocer resultados, a través de la actualización de la información financiera.

Nosotros recomendamos aplicar el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a los estados financieros de la entidad a escindirse (sociedad escidente), antes de realizar la escisión.

CAPÍTULO V

ESTADOS FINANCIEROS DE LA ESCISIÓN

A continuación presentaremos un ejercicio simplificado que tiene por objeto mostrar los movimientos contables y estados financieros que intervienen en un proceso de escisión, ya que en el último capítulo del presente trabajo, mostraremos un caso práctico con mayor profundidad.

La sociedad "X", S.A. de C.V. se escinde con fecha del 30 de junio de 1996, en las proporciones y montos establecidos en el acuerdo de escisión correspondiente y mostrando a la fecha de la escisión los siguientes estados financieros.

EMPRESA "X", S.A. DE C.V.

*Estado de Situación Financiera al 30 de junio de 1996***ACTIVO.**

Caja	\$ 5,000
Bancos	75,524
Clientes artículos seminuevos	189,625
Clientes artículos nuevos	421,635
Deudores diversos	84,320
Edificio	122,250
Terreno	55,000
Mobiliario y equipo	325,465
Maquinaria	150,650
Equipo de cómputo	35,680
Depreciación acumulada	(72,522)
Depósitos en garantía	<u>15,650</u>
TOTAL DE ACTIVO	<u>1,408,277</u>

PASIVO

Proveedores nacionales	103,420
Proveedores extranjeros	235,102
Acreedores diversos	45,865
Créditos bancarios	195,250
Impuestos por pagar	<u>32,421</u>

ESTADOS FINANCIEROS

TOTAL DE PASIVO	<u>612,058</u>
CAPITAL CONTABLE	
Capital social	550,000
Reserva legal	5,250
Utilidades acumuladas	150,463
Resultado del ejercicio	90,506
TOTAL DE CAPITAL	<u>796,219</u>
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>1,408,277</u>

Consideraciones:

1. La Empresa "X", S.A. adquirió el edificio y el terreno el 1o. de enero de 1996, a través de un financiamiento bancario. A la fecha de la escisión, la depreciación acumulada del edificio asciende a \$3,056.
2. La maquinaria reflejada en el balance fue adquirida el 30 de diciembre de 1995 y al 30 de junio de 1996 cuenta con una depreciación acumulada de \$7,532.
3. La escisión se lleva a cabo con el objeto de establecer una compañía inmobiliaria que arriende las instalaciones como oficinas así como la obtención de una contraprestación por renta de maquinaria.

EMPRESA "X", S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1o. DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1996

Ingresos propios	\$ 2,065,750
Ingresos por arrendamiento	<u>598,450</u>
Total de ingresos	2,664,200
Menos:	
Devoluciones y rebajas	<u>36,895</u>
Utilidad bruta	2,627,305
Menos:	
Gastos generales	986,588
Gastos de venta	<u>1,465,680</u>
Utilidad de operación	175,037
Menos:	
Gastos financieros	<u>54,531</u>
Utilidad neta antes de ISR	120,506
Menos:	
ISR del ejercicio	<u>30,000</u>
RESULTADO NETO DEL EJERCICIO	<u>90,506</u>

ESTADOS FINANCIEROS

Transmisión de bienes y deudas en la escisión:

1. La Empresa "X", S.A. se escinde para dar origen a la Empresa "A", S.A. de C.V.
2. La Empresa "X", S.A. transmite a la escindida los siguientes bienes:

Edificio	\$ 122,250
Terreno	55,000
Maquinaria	150,650

3. Asimismo, la escidente transmite a la escindida las siguientes deudas relacionadas con la adquisición de los bienes inmuebles escindidos.

Créditos bancarios	\$ 195,250
--------------------	------------

Cabe señalar que \$ 18,000 del préstamo bancario se encuentran aún depositados en bancos de la escidente.

Por otra parte, también le es transmitida a la escindida una parte del capital social equivalente al 10% del mismo (\$55,000), así como la parte de los resultados relacionada con el arrendamiento de bienes, la cual asciende a \$ 88,402.

5. Dentro de los gastos generales, las erogaciones relacionadas con los bienes transmitidos son las siguientes :

(Cifras en pesos)

Impuesto predial	\$ 210,965
Mantenimiento	139,481
Agua	26,890
Energía eléctrica	48,970
Teléfono	44,836
Depreciación	<u>10,588</u>
TOTAL	481,730

6. Dentro del rubro de gastos financieros \$ 49,964 corresponden al préstamo bancario otorgado para la compra del inmueble.
7. De la provisión de I.S.R. le es transmitido \$ 6,600 que equivale a la representación proporcional de los ingresos por renta en relación con el total de ingresos.

EMPRESA "X", S.A. (ESCINDENTE)
ASIENTOS EN DIARIO CONTINENTAL

1	CARGO	ABONO
	Soc. escindida "A" 335,315	
	Depreciación Acumulada 10,588	
	Edificio	122,250
	Terreno	55,000
	Maquinaria	150,650
	Bancos	18,000

Transmisión del activo por escisión de la sociedad "X".

2	Créditos bancarios 195,250	
	Capital social 150,650	
	Escindida "A"	345,900

Transmisión del pasivo y capital social por escisión.

3	Escindida "A" 10,588	
	Ingresos por rentas 598,450	
	Impuestos por pagar 6,600	
	Cuentas por pagar de la escisión	77,344
	Gastos generales	481,730
	Gastos financieros	49,964
	I.S.R. del ejercicio	6,600

Transmisión de los resultados del ejercicio de la sociedad "X".

En relación con la transmisión de los resultados del propio ejercicio, debemos señalar que éstos pueden estar representados en inversiones, cartera o efectivo dentro del balance de la escidente, sin embargo, si no es transmitida su contrapartida, como en nuestro ejemplo, deberá registrarse una cuenta por pagar a cargo de la escidente, en virtud de que conservó la contraparte de los resultados en cuestión.

EMPRESA "A", S.A. (SOCIEDAD ESCINDIDA)

ASIENTOS EN DIARIO CONTINENTAL

1

Bancos	18,000	
Edificios	122,250	
Terrenos	55,000	
Maquinaria	150,650	
Cuenta por cobrar por escisión	77,344	
Gastos generales	481,730	
Gastos financieros	49,964	
I.S.R. del ejercicio	6,600	
Depreciación acumulada		10,588
Créditos bancarios		195,250
Impuestos por pagar		6,600
Capital Social		150,650
Ingresos por rentas		598,450

Asiento de apertura por escisión.

Bancos	77,344	
Cuentas por cobrar por escisión		77,344

* Cobro de adeudo por diferencia en escisión.

Como mencionamos en algunos apartados del tratamiento fiscal de la escisión, la transmisión de los rubros de balance debe realizarse en la conciencia de que el acuerdo de escisión funge como documento fuente y comprobante de la segmentación y repartición de los bienes y deudas.

Sin embargo, existen algunos aspectos formales con los que deberá cumplir la escisión, dependiendo del tipo de activo y pasivo que sean escindidos, por ejemplo, en el caso de los bancos y efectivo, deberán efectuarse avisos de transferencia de fondos, elaboración de cheques para apertura de nuevas cuentas, designación de firmas autorizadas, arqueos de caja y por fondos fijos, en caso de existir varios.

ESTADOS FINANCIEROS

EMPRESA "X", S.A. DE C.V.

**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 30 DE JUNIO DE 1996 ANTES Y
DESPUÉS DE LA ESCISIÓN**

	Antes de Escisión	Parte Escindida	Después de Escisión
ACTIVO			
Caja	\$ 5,000		\$ 5,000
Bancos	75,524	(18,000)	57,524
Cientes (seminuevos)	189,625		189,625
Cientes	421,635		421,635
Deudores diversos	84,320		84,320
Edificio	122,250	(122,250)	0
Terreno	55,000	(55,000)	0
Mobiliario y equipo	325,465		325,465
Maquinaria	150,650	(150,650)	0
Equipo de cómputo	35,680		35,680
Depreciación acumulada	(72,522)	10,588	(61,934)
Depósitos en garantía	<u>15,650</u>		<u>15,650</u>
TOTAL DE ACTIVO	<u>1,408,277</u>		<u>1,072,965</u>
PASIVO			
Proveedores nacionales	103,420		103,420
Proveedores extranjeros	235,102		235,102
Cuentas por cobrar por escisión		77,344	77,344
Acreeedores diversos	45,865		45,865
Créditos bancarios	195,250	(195,250)	0
Impuestos por pagar	<u>32,421</u>	<u>(6,600)</u>	<u>25,821</u>
TOTAL DE PASIVO	<u>612,058</u>		<u>487,552</u>
CAPITAL			
CONTABLE			
Capital Social	550,000	(150,650)	399,350
Reserva Legal	5,250		5,250
Utilidades acumuladas	150,463		150,463
Resultado del ejercicio	<u>90,506</u>	<u>(60,156)</u>	<u>30,350</u>
TOTAL DE CAPITAL	<u>796,219</u>		<u>585,413</u>
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>1,408,277</u>		<u>1,072,965</u>

ESTADOS FINANCIEROS

EMPRESA "X", S.A. DE C.V.

**ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1o. DE
ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1996**

	Antes de Escisión	Parte Escindida	Después de Escisión
ACTIVO			
Ingresos propios	\$ 2,065,750		\$ 2,065,750
Ingresos por arrendamiento	<u>598,450</u>	<u>(598,450)</u>	<u>0</u>
Total de ingresos	2,664,200		2,065,750
Menos:			
Devoluciones y rebajas	<u>36,895</u>		<u>36,895</u>
Utilidad bruta	2,627,305		2,028,855
Menos:			
Gastos generales	986,588	(481,730)	504,858
Gastos de venta	<u>1,465,680</u>		<u>1,465,680</u>
Utilidad de operación	<u>175,037</u>		<u>58,317</u>
Menos:			
Gastos financieros	<u>54,531</u>	<u>(49,964)</u>	<u>4,567</u>
Utilidad antes de I.S.R.	120,506		53,750
Menos:			
I.S.R. del ejercicio	<u>30,000</u>	<u>(6,600)</u>	<u>23,400</u>
RESULTADO NETO	<u>90,506</u>		<u>30,350</u>

Podemos apreciar claramente en los esquemas anteriores la transmisión de los rubros escindidos, los cuales al pasar a la escindida se verán reflejados en sus estados financieros iniciales.

Debemos recordar que en nuestro ejemplo el principal objeto de la escisión era el separar el área de arrendamiento de las demás actividades de la empresa "X", por lo que al segmentar el resultado del ejercicio (\$60,156) se genera una cuenta por cobrar, adicionada de la depreciación acumulada de los activos y el I.S.R. (\$60,156 más \$10,588 y \$6,600), conceptos que sí fueron transmitidos a la escindida. Quizá en el común de las escisiones no se generen este tipo de cuentas, ya que son transmitidos igual número de bienes y deudas, sin embargo, esto dependerá de cada escisión en particular.

ESTADOS FINANCIEROS

EMPRESA "A", S.A. DE C.V.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 1o. DE JULIO DE 1996

ACTIVO	
Bancos	\$ 18,000
Cuentas por cobrar de la escisión	77,344
Edificio	122,250
Terreno	55,000
Maquinaria	150,650
Depreciación acumulada	<u>(10,588)</u>
TOTAL DE ACTIVO	<u>412,656</u>
PASIVO	
Créditos bancarios	195,250
Impuestos por pagar	<u>6,600</u>
TOTAL DE PASIVO	<u>201,850</u>
CAPITAL CONTABLE	
Capital social	150,650
Resultado del ejercicio	<u>60,156</u>
<i>Total de Capital</i>	<u>210,806</u>
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>412,656</u>

EMPRESA "A", S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS DERIVADO DE LA ESCISIÓN

Ingresos por arrendamiento	<u>598,450</u>
menos :	
Gastos generales	<u>481,730</u>
Utilidad de operación	116,720
menos :	
Gastos financieros	<u>49,964</u>
Utilidad antes de I.S.R.	66,750
menos :	
I.S.R. del ejercicio	<u>6,600</u>
RESULTADO NETO	<u>60,156</u>

CAPÍTULO VI

CASO PRACTICO DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES

1. ANTECEDENTES

En la década de los cuarentas, surge en los Estados Unidos, una empresa dedicada a los productos para el cuidado personal masculino, llamada Gillette; conforme fue conquistando el mercado norteamericano, se fue expandiendo internacionalmente a diferentes países de Europa y Latinoamericana, entre ellos México.

Es realmente por los años sesentas que Gillette se establece en México, bajo la denominación de Gillette de México, al principio se dedicó a la venta de productos de afeitar, en su inicio dichos productos los importaba y posteriormente algunos de ellos se empezaron a producir en nuestro país.

Debido a la gran aceptación de estos productos en nuestro país, Gillette decide mejorar año con año los productos en existencia, para ofrecerle al consumidor productos de calidad y que sean acordes a sus necesidades.

Es así como Gillette amplía su línea de productos, introduciendo en el mercado productos para el aseo personal, masculino y femenino, tales como:

Shampoos, sprays, desodorantes, lociones, rastrillos para dama, y más recientemente incursionaron en otros ramos, específicamente en el de artículos de escritura.

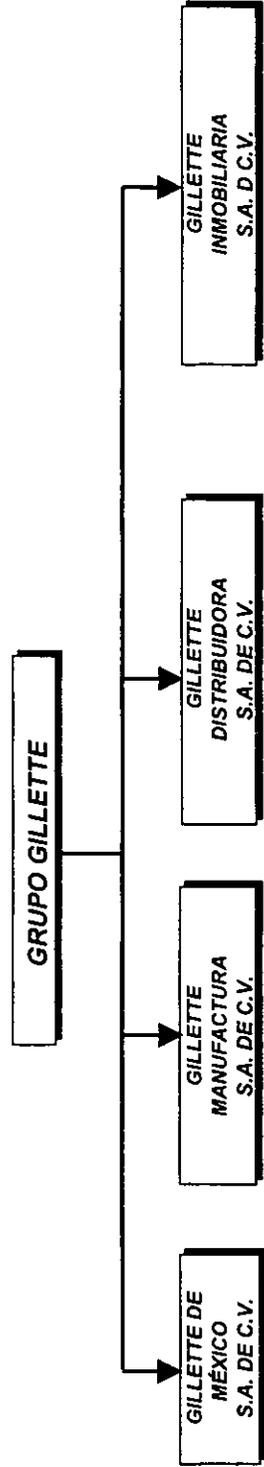
Una gran mayoría de los productos arriba mencionados se producen en México por medio de maquiladores, otra parte, los importan de Estados Unidos.

Cabe mencionar que Gillette de México es dueña de todas sus marcas y de la distribución de sus mismos productos.

Adicionalmente podemos decir que debido a la gran aceptación que han tenido estos productos, la empresa ha llegado a ser líder en el mercado y esto los ha impulsado a exportar a diferentes países y buscar nuevos mercados.

A continuación presentamos la nueva estructura de Grupo Gillette.

NUEVA ESTRUCTURA LEGAL GRUPO GILLETTE.



ENTIDAD LEGAL	OPERACIONES	ACTIVOS	EMPLEADOS	SERVICIO EXTERNO
GILLETTE DE MEXICO S.A. DE C.V.	POR CREARSE PROVEE SERV. A G. MANUFACTURA G. DISTRIBUIDORA G. INMOBILIARIA		MANUFACTURA ADMON. Y VENTAS	UNICA QUE CONTRATA
GILLETTE MANUFACTURA S.A. DE C.V.	CAMBIO DE ENTIDAD LEGAL (ANTES GILLETTE DE MEXICO) COMPRA SERVICIOS A G. DE MEXICO.	FABRICA, TERRENO, EDIFICIO. MAQUINARIA, VEHICULOS (QUE SE TRANSFIERE A G. INMOBILIARIA)	COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.	COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.
GILLETTE DISTRIBUIDORA S.A. DE C.V.	POR CREARSE COMPRA DE PRODUCTO TERMINADO A G. MANUFACTURA, VENTA DE PRODUCTOS, REGALIAS DE IMPORTACION Y EXPORTACION PARA H.O., COMISION DE SERVICIOS A G. DE MEXICO PUBLICIDAD RENTA DE ESPACIO.		COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.	COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.
GILLETTE INMOBILIARIA S.A. D.C.V.	CAMBIO DE ENTIDAD LEGAL RENTA ACTIVO FIJO NUEVO A G. MANUFACTURA G. DE MEXICO G. DISTRIBUIDORA CUANDO ESTE EL GRUPO GILLETTE, RENTA ACTIVOS QUE TRANSFERIRA A G. MANUFACTURA COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO	MAQUINARIA, VEHICULOS ALMACEN	COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.	COMPRA DE SERVICIOS A G. DE MEXICO.

2. DESCRIPCIÓN DE LAS EMPRESAS ESCINDIDAS.

A partir de marzo de 1994, en Gillette de México, se llevo a cabo una escisión parcial, que dio como resultado la creación de cuatro compañías; a continuación describiremos cada una de ellas.

2.1 GILLETTE DISTRIBUIDORA

Gillette Distribuidora tiene como objetivo principal la distribución de los productos Gillette al mercado nacional y extranjero; es dueño de las marcas Gillette; no tiene personal, por lo cual contrata los servicios de Gillette de México; Gillette Manufactura le vende producto terminado bajo sus especificaciones.

Los ingresos de Gillette Distribuidora consisten en la venta de productos a clientes nacionales y extranjeros (exportación). Sus costos son: compra de producto terminado a Gillette Manufactura, compra de productos de importación a Gillette Manufactura, fletes, gastos y derechos aduanales, impuestos, publicidad y renta de espacios.

Los gastos derivados de las operaciones son los siguientes: compra de servicios operativos a Gillette de México, S.A. de C.V., arrendamiento de terreno, edificio, vehículos y equipo a Gillette Manufactura, S.A. de C.V. (durante el proceso de constitución del Grupo Gillette, después arrendara el equipo a Gillette inmobiliaria), fletes y almacenaje, y cuentas por cobrar e incobrables de clientes nacionales y extranjeros a partir del inicio de sus operaciones (ya que la cartera legal de la antigua Gillette de México se quedará en Gillette Manufactura).

Sus financiamientos se obtienen por medio de ventas nacionales e internacionales (exportación), aportaciones de capital, préstamos intercompañías y préstamos con terceros.

Con la nueva estructura, esta compañía efectuó los siguientes cambios: facturación a nombre de Gillette Distribuidora, S.A. de C.V., generación de notas de crédito / débito a nombre de Gillette Distribuidora, S.A. de C.V., cambio de Razón Social en pedidos, catálogos, papelería externa e interna y órdenes de compra. Con respecto al cambio de razón social, se avisó a los clientes y vendedores por lo menos 45 días antes de que dieran inicio las operaciones.

Gillette de México le presta a Gillette Distribuidora servicios relacionados con su operación, los cuales originan un gasto que Gillette Distribuidora tiene que pagar a Gillette de México, entre los que podemos citar a los siguientes:

Sueldos (catorcenal y confidencial), tiempo extra, indemnizaciones, beneficios, otros beneficios a empleados, servicio de comedor, servicio médico, capacitación, recuperación de personal asignado, servicios de empleados externos, viajes (nacionales y al extranjero), juntas de negocios, servicios profesionales, comunicaciones (únicamente mensajería especial y correo), fotocopiado y microfilm (excepto fotocopias externas), vigilancia y seguridad (Policía Industrial y Alarmas), reparación y mantenimiento de edificio, papelería y útiles de escritorio, seguros y fianzas, y otros Gastos (cuotas y membresías, suscripciones, impuestos, derechos y tenencias, derechos migratorios, licencia de funcionamiento), seguros y fianzas, otros no deducibles, y Market Shifts (son los porcentajes con los que las diferentes compañías se cobran entre sí los servicios prestados).

De igual forma Gillette Distribuidora paga los siguientes gastos a Gillette Manufactura: La renta del edificio, servicios de consumo (electricidad, agua y combustible), renta de activos (equipo de cómputo, vehículos y muebles), comunicaciones (teléfono, conmutador, directos, y renta de celulares), vigilancia y seguridad (extintores, equipo de seguridad y sus respectivos mantenimientos), impuestos y derechos (derechos telecomunicaciones, e impuestos, derechos y tenencias).

Finalmente los gastos que Gillette Distribuidora paga a Gillette Inmobiliaria son los siguientes: La renta de nuevos activos (equipo de cómputo, vehículos, y muebles), reparación y mantenimiento, e impuestos, derechos y tenencias.

2.2 GILLETTE MANUFACTURA

Gillette Manufactura tiene como actividad principal la producción de los productos Gillette. Así como el control de la producción en maquila de los productos Oral-B y otros; además de la renta de inmuebles (Complejo Naucalli), maquinaria, vehículos y equipo a las otras compañías del grupo (la maquinaria, los vehículos y el equipo son rentados por Gillette Manufactura únicamente hasta que se conforme el Grupo Gillette posteriormente éstos son transmitidos a Gillette Inmobiliaria).

Gillette Manufactura no tiene personal, por lo cual contrata los servicios de Gillette de México, S.A; controla los inventarios de terceros (Oral-B y otros), es decir, materias primas, productos semiterminados, inventarios de producción en proceso, así como el inventario en poder de terceros (maquiladores).

También acumula y controla el inventario de materias primas nacionales y de importación (semiterminado), producción en proceso, empaque y producto terminado. Toda su producción se vende a costo estándar a Gillette Distribuidora.

Los ingresos de Gillette Manufactura son: la venta de producto terminado nacional y de importación a Gillette Distribuidora, la maquila de producto a Oral-B y otros, el arrendamiento de instalaciones a Gillette Distribuidora, el arrendamiento de muebles, vehículos y equipo a Gillette de México, S.A. de C.V., Gillette Distribuidora S.A. de C.V., y Gillette Inmobiliaria, y, por último arrendamiento de inmuebles a Braun.

Los costos en los que incurre son los siguientes: la mano de obra (Gillette de México), gastos de fabricación, la depreciación, la amortización, la compra de materia prima (nacional e importada) y refacciones, gastos y derechos aduanales, fletes e impuestos prediales.

Gillette Manufactura presenta los siguientes gastos: la obsolescencia de inventario, ajuste de inventarios, diferencia en inventario de maquiladores, diferencia en inventario de almacén Materia Prima y Producto Terminado, compra de servicios operativos a Gillette de México, S.A. de C.V., mantenimiento al inmueble y activos fijos, impuestos, derechos y tenencias, mejoras y adiciones no capitalizables, cartera legal de clientes nacionales y extranjeros (de la antigua Gillette de México), impuesto predial, y seguros de inmueble.

Esta compañía obtiene sus financiamientos, por medio de las ventas a Gillette Distribuidora, préstamos intercompañías, préstamos de terceros y rentas.

Gillette Manufactura sufrió los siguientes cambios a raíz de la escisión de marzo de 1994: Facturación a nombre de Gillette Manufactura S.A. de C.V., notas de débito / crédito a nombre de Gillette Manufactura, cambio de razón social en papelería externa e interna, así como en órdenes de compra. Con respecto al cambio de razón social, se dio aviso a clientes, compradores, proveedores nacionales y extranjeros, así como a maquiladores, 45 días antes de que comiencen las operaciones.

Gillette de México también le presta a Gillette Manufactura servicios relacionados con su operación, los cuales originan un gasto que Gillette Manufactura tiene que pagar a Gillette de México; dichos servicios son los mismos que Gillette de México le presta a Gillette Distribuidora.

Por su parte, Gillette Inmobiliaria le ocasiona los siguientes gastos a Gillette Manufactura: Renta del almacén, la renta, reparación y mantenimiento de nuevos activos (únicamente durante el lapso que tome la creación de Grupo Gillette), equipo de cómputo, vehículos y muebles.

2.3 GILLETTE DE MÉXICO

Gillette de México tiene como actividad principal la prestación de servicios administrativos, operativos y de personal.

G. México, es dueña de todo el personal, controla las nóminas y las prestaciones al personal, ejerce la administración de este personal, contratan servicios externos (profesionales y bancarios) por cuenta de las otras compañías del grupo y proporciona servicio de sistemas a las otras empresas del grupo.

Sus ingresos son por la venta de servicios administrativos y de personal (Finanzas, Relaciones Industriales, Mercadotecnia y auditoría) a Gillette Manufactura, Gillette Distribuidora y Gillette Inmobiliaria.

También genera ingresos por los siguientes servicios: Personal (nómina, prestaciones), beneficios, indemnizaciones, servicio de comedor, capacitación, recuperación del personal asignado, otros beneficios, servicios de empleados externos, viajes (nacionales y al extranjero), juntas de negocios, servicios profesionales, comunicaciones (únicamente mensajería especial y correo), vigilancia y, seguridad (policía industrial y alarmas), servicios extraordinarios, reparación y mantenimiento de edificio, servicios de consumo, papelería y útiles de escritorio, seguros y fianzas, otros gastos (cuotas y membresías, suscripciones, impuestos, derechos y tenencias), otros no deducibles, los Market Shifts, servicios de sistemas.

Los costos de Gillette de México son: de administración interna, operativos de administración, de venta y de manufactura.

Asimismo los gastos que se generan son por arrendamiento del terreno, edificio, vehículos y equipo a Gillette Manufactura (y/o Gillette Inmobiliaria), la contratación de servicios por cuenta de terceros, y de administración interna.

Cabe mencionar que referente a los vehículos y equipo van a existir dos tipos de tratamiento:

1. Vehículos y equipo comprados a partir de enero de 1994, son rentados por Gillette Inmobiliaria a las demás empresas del grupo.
2. Vehículos y equipo adquiridos con anterioridad al año 1994, son rentados por Gillette Manufactura a las demás empresas del grupo.

Posteriormente con la creación del Grupo Gillette todos los activos en posesión de Gillette Manufactura (excepto terreno y edificio) serán transferidos a Gillette Inmobiliaria ; quedando esta última como la única empresa arrendataria de vehículos y equipo.

Gillette de México obtiene sus financiamientos de las siguientes fuentes: la venta de servicios, las aportaciones de capital, préstamos intercompañías y préstamos de terceros.

También celebra contratos de personal con: Gillette Manufactura, Gillette Distribuidora, Gillette Inmobiliaria, y Grupo Gillette y contratos de arrendamiento con Gillette Inmobiliaria / Gillette Manufactura y con terceros.

Gillette de México le paga a Gillette Manufactura por los siguientes servicios: renta de activos (equipo de cómputo, vehículos y muebles), comunicaciones (teléfono, conmutador, directos y renta de celulares), vigilancia y seguridad, impuestos, derechos y tenencias, reparación y mantenimiento.

Los gastos que Gillette Inmobiliaria le produce son los siguientes: la renta del edificio, servicios de consumo (electricidad, agua y combustible), renta de nuevos activos (equipo de computo, vehículos, y muebles), reparación y mantenimiento, impuestos, derechos y tenencias.

2.4 GILLETTE INMOBILIARIA

Gillette Inmobiliaria tiene como actividad principal la administración y renta de los activos fijos: inmuebles, maquinaria, vehículos y equipo. Es responsable y titular de todas las nuevas inversiones y adquisiciones.

Después de la escisión se traspasarán a esta empresa los activos fijos que están en propiedad de Gillette Manufactura, excepto el edificio y el terreno.

Gillette Inmobiliaria obtiene sus ingresos de los siguientes arrendamientos: muebles y equipo a Gillette de México, Gillette Manufactura, y a Gillette Distribuidora, de inmuebles (almacén) a Gillette Manufactura, del edificio a Gillette de México y Grupo Gillette, y de inmuebles a Braun y a terceros.

Genera los siguientes costos: Impuestos prediales, depreciación, amortización.

Sus gastos son por: la compra de servicios operativos a Gillette de México, mantenimiento al inmueble y activos fijos, mejoras y adiciones no capitalizables, seguros de inmuebles, impuestos, derechos y tenencias

Las fuentes de financiamiento de Gillette Inmobiliaria son: las rentas, aportaciones de capital, préstamos intercompañías y de terceros.

Celebra contratos de arrendamiento con empresas usuarias de los activos fijos, así como, de prestación de servicios con Gillette de México.

A consecuencia de la escisión Gillette Inmobiliaria, sufrirá los siguientes cambios: facturación, notas de débito/crédito a nombre de Gillette Inmobiliaria, e impresión de papelería externa e interna.

Cabe aclarar que la operación se realiza a través de Gillette de México y la factura se emite a nombre de Gillette Inmobiliaria.

Gillette de México le proporciona a Gillette Inmobiliaria, los mismos servicios que les otorga a las otras compañías del grupo. Asimismo los servicios que Gillette Manufactura le otorga a Gillette Inmobiliaria son: renta de activos (equipo de cómputo, vehículos y muebles), comunicaciones, vigilancia y seguridad, reparación y mantenimiento .

3. ACTIVIDADES DE LOS DIFERENTES DEPARTAMENTOS

Una vez analizadas las descripciones generales de cada compañía del Grupo Gillette, procederemos a mencionar las actividades que cada departamento debe realizar con motivo de la escisión de sociedades.

3.1 ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE VENTAS

- Notificación de cambio de razón social a clientes.

Dicha notificación se efectuará con 45 días de anticipación (como mínimo) a la liberación de los sistemas e inicio de las actividades operativas de la empresa. Los clientes por notificar son: autoservicio, mayoristas, distribuidores, detallistas, gobierno y otros.

- Cambio de Razón Social en: tarjetas de vendedores, papelería externa, pedidos, facturas y catálogos.

3.2 ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE CRÉDITO Y COBRANZA

- Notificación de cambio de razón social a clientes.

Dicha notificación se efectuará con 3 semanas de anticipación (como mínimo) a la liberación de los sistemas e inicio de las actividades operativas de la empresa.

Los clientes a los que se les enviará notificación serán los siguientes: autoservicio, distribuidores, mayoristas, detallistas, gobierno y otros.

El envío de información será a través de: correo, fuerza de ventas, fuerza de cobranza y estafeta.

- Rediseño de facturas, notas de crédito y débito.
- Cambio de razón social en pedidos.

3.3 MOVIMIENTOS DE ACTIVOS FIJOS

- Inventario de Activo Fijo, el cual incluye, levantamiento físico, plaqueo, y conciliación de Activo Fijo.
- Identificación de activos fijos a utilizar por cada compañía del grupo, esto implica el valor histórico, depreciación y valor neto.
- Cálculo de la porción de uso de los activos fijos comunes como son: terreno, edificio, sistemas y depreciación.
- Establecimiento de políticas de mantenimiento, mejoras y adiciones a los activos fijos.
- Establecimiento de políticas de capitalización y gasto.
- Determinación de obligaciones fiscales y legales de Gillette Manufactura y Gillette Inmobiliaria como arrendadora.

**3.4 ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS
(ADQUISICIÓN DE REFACCIONES)**

- Notificación de cambio de razón social a proveedores (de Gillette de México a Gillette Manufactura).

Dicha notificación se efectuará con 3 semanas (como mínimo) de anticipación a la liberación de los sistemas e inicio de las actividades operativas de la empresa : refacciones y productos indirectos. El envío de información será a través de: correo, fuerza de compras, estafeta.

- Rediseño de orden de compra

**3.5 ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS
(ADQUISICIÓN DE MATERIA PRIMA NACIONAL Y DE
IMPORTACIÓN).**

- Notificación de cambio de razón social a proveedores de materia prima nacional, de importación y maquiladores. El envío de información será de la misma forma antes mencionada.
- Rediseño de orden de compra.

3.6 ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO JURÍDICO.

- Registro en Cámara de Comercio.
- Aviso a Cámaras Industriales.
- Aviso a SECOFI Marcas.
- Aviso a la Dirección de Desarrollo Tecnológico SECOFI.
- Cambio de Razón Social de Gillette de México S.A. de C.V. a Gillette Manufactura S.A. de C.V.
- Licencia Sanitaria (S.S.).

- - Aviso a bomberos.
- Nombramiento de consejeros y sus poderes.
- Cambio de etiquetas (Cuidado personal y otras).
- Contratos intercompañías:
 1. G. de México con G. Manufactura, G. Distribuidora, G. Inmobiliaria y Grupo Gillette por los servicios prestados.
 2. G. Inmobiliaria con G. Manufactura, G. Distribuidora, G. de México y Grupo Gillette, por el arrendamiento del mobiliario.
 3. G. Manufactura con G. Distribuidora, G. Inmobiliaria y Grupo Gillette por servicios de arrendamiento.
 4. G. Distribuidora y G. de México, por los servicios técnicos y la licencia de marca.
- Contratos con terceros: G. Distribuidora, G. Manufactura y G. de México.

3.7 ACTIVIDADES DE RELACIONES INDUSTRIALES

- Notificación a empleados
- Apertura del establecimiento en la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
- Aviso e inscripción al IMSS.
- Aviso e inscripción al Infonavit (cambio de nombre y actividades).
- Cartas firmadas por el representante legal.
- Cartas suscritas de recibido por cada empleado.
- Inscripción de la empresa en el seguro de riesgos de trabajo.
- Inscripción de la empresa al FONACOT.
- Constancias de percepción de ingresos e impuestos retenidos (SHCP).
- Registro de la Comisión Mixta de Seguridad e Higiene (Secretaría del Trabajo).
- Registro del Libro Médico (Secretaría del Trabajo).
- Reg. de la Comisión Mixta de Capacitación y Adiestramiento (Sría. del Trabajo).

- - M. Comunicado a la Junta de Conciliación y Arbitraje (Secretaría del Trabajo).
- Aviso al Fideicomiso de la nueva razón social.
- Cambio de razón social en la póliza de seguro de grupo de vida.

3.8 ACTIVIDADES DE MANUFACTURA

- Cambio de nombre con: Compañía de Luz y Fuerza, Teléfonos de México, Aguas y Saneamiento, Sedesol y Secretaría de Comunicaciones.

3.9 ACTIVIDADES DEL DEPTO. DE TESORERÍA

- Apertura de cheques.
- Apertura de S.A.R.
- Apertura de cuentas bancarias para cada empresa.
 1. Gillette Inmobiliaria, S.A. de C.V.
 2. Gillette Manufactura, S. A. de C.V.
 3. Gillette de México, S.A. de C.V.
 4. Gillette Distribuidora, S.A. de C.V.
- Contrata seguro que ampare operaciones de:
 1. Gillette Inmobiliaria, S.A. de C.V.
 2. Gillette Manufactura, S. A. de C.V.
 3. Gillette de México, S.A. de C.V.
 4. Gillette Distribuidora, S.A. de C.V.

4. OPERACION DE ÁREAS ESTRATÉGICAS

4.1 OPERACIÓN DE CONTABILIDAD

4.1.1 FILOSOFÍA

La filosofía que circunda la operación de contabilidad radica en que toda la captura se realice en un sistema idéntico al que actualmente opera (Contabilidad Original), con las siguientes características:

Cada cuenta de la contabilidad original, incluyendo cuentas de inventarios de producción en proceso, artículo terminado, costo, de ventas, reserva PEPS y Revaluación (ligadas al prefijo 43). deben estar relacionadas a uno y sólo un prefijo que las identifique con la compañía a la que van a afectar.

Para lograr lo anterior es necesario abrir cuentas que puedan alojar los movimientos de cada compañía por separado y cuentas de control para transferencias, préstamos y adeudos por diversos conceptos entre las diferentes compañías.

Cada empresa tiene su propia contabilidad (contabilidad individual) que obtiene, por interfaces, los movimientos identificados con su respectivo prefijo a partir de un módulo de captura que afecta por interfaces a la Contabilidad Original y a las Contabilidades individuales, asentándolos en las cuentas correspondientes en ambas contabilidades.

El Módulo de simulación se obtiene por interfaces, información de las contabilidades individuales para calcular el factor de transferencia I primero y luego el III. En lo que respecta al módulo intercompañías los factores I, II, III se capturan por separado (ver el esquema general del módulo intercompañías). El módulo intercompañías calcula el importe de los servicios a vender multiplicando su costo por el factor de transferencia que corresponda según la fase de cálculo en que se encuentren las operaciones intercompañías.

A través de las interfaces, las contabilidades individuales reciben información sobre las operaciones intercompañías realizadas y asentarán lo que corresponda tanto para la compañía que vende como para la que compra. Para saldar las cuentas intercompañías se realizan los asientos de contabilidad original afectando los rubros con los prefijos correspondientes a las compañías involucradas.

4.1.2 ESQUEMA GENERAL

A continuación se presentan los prefijos asignados a cada compañía;

- 19 Gillette de México;
- 43 Gillette Manufactura;
- 90 Gillette Distribuidora;
- 37 Gillette Inmobiliaria.

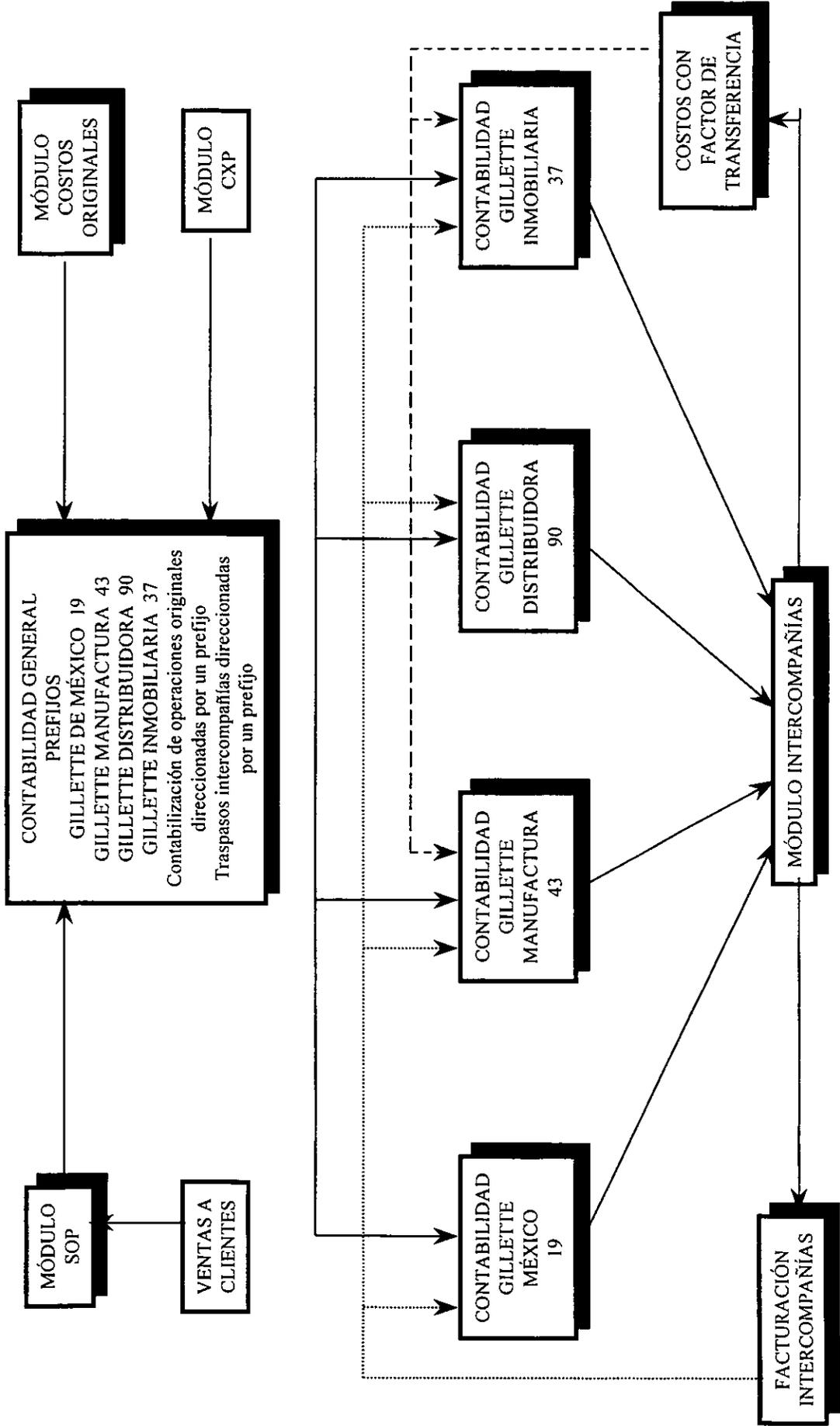
4.1.3 CONSIDERACIONES DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

La contabilización de todas las transacciones que se efectúan con terceros (empresas fuera del grupo), se realizan en un módulo de captura que afecta por interfaces a la Contabilidad Original, asignando a cada operación el prefijo que la identifica como la compañía que afecta y utilizando pólizas con el prefijo de cada empresa impreso con el código correspondiente.

No es necesario realizar contabilización alguna de operaciones que involucren compraventa de bienes y servicios intercompañías, ya que son calculadas por el módulo intercompañías y registradas en las contabilidades individuales a través de interfaces.

Como únicas excepciones, las transacciones intercompañías que no involucren compraventa de bienes y servicios son registradas en la contabilidad original, identificadas con prefijos que correspondan a las empresas que afectan, utilizando pólizas especiales sin prefijo impreso que contienen una nota aclaratoria sobre su uso.

ESQUEMA GENERAL DE OPERACIÓN DE CONTABILIDAD



4.1.4 OTRAS CONSIDERACIONES

La contabilidad original contiene información financiera consolidada (combinada) de las empresas del Grupo Gillette, a la cual sólo le es necesario sustraer los saldos de las cuentas por pagar y por cobrar intercompañías.

Lo anterior, funciona únicamente como puente para dar consistencia al esquema de captura y, por tanto, sus saldos no representan de ninguna manera la realidad de estas transacciones, ya que, en la contabilidad original sólo se registran los préstamos de efectivo y los pagos de saldos intercompañías generados por el neteo de préstamos contra cuentas por pagar o por cobrar, por servicios intercompañías, pero nunca por la generación de dichas cuentas.

La consolidación de acuerdo a PCGA se realiza a través de interfaces entre contabilidades individuales y el módulo intercompañías eliminando las operaciones intercompañías que afectan a ingresos, gastos y los saldos intercompañías.

Para eliminar las utilidades no realizadas, es necesario obtener información de costos y del rubro de inventarios de G. Manufactura, además, de información del sistema de costos original.

Es importante destacar que el módulo intercompañías realiza únicamente la combinación de estados financieros individuales, o sea, el método de participación.

La consolidación antes mencionada sólo se refiere a la exclusión de las operaciones intercompañías de las mismas; lo cual quiere decir que al cumplir con PCGA, la información consolidada se obtiene de la suma de estados financieros individuales menos la aplicación de los asientos de eliminación intercompañías.

Con la existencia de Grupo Gillette, deben hacerse modificaciones a la programación para que la combinación automática observe las cifras y transacciones de Grupo Gillette y se convierta en consolidación mediante la captura del método de participación.

El módulo intercompañías genera un reporte en forma de hoja de trabajo de la consolidación con el resumen de los asientos de consolidación efectuados por la compañía y un reporte en detalle de dichos asientos.

4.2 OPERACION DE COSTOS

4.2.1 FILOSOFÍA Y ESQUEMA GENERAL

El siguiente esquema es complemento de la operación de contabilidad, y es presentado con el fin de conocer la filosofía de la contabilidad de costos dentro de las empresas del Grupo Gillette.

La idea medular para la operación de la contabilidad de costos consiste en extraer la información base para su cálculo a partir de la Contabilidad original a través de prefijos específicos para cada compañía asignados a una y sólo una cuenta relacionada con la determinación de los costos (mano de obra directa, VME a detalle, inventarios de materia prima, materiales, variantes de materia prima y materiales), para asentarla a través de una interfaces de sistemas en la contabilidad individual que les corresponda, según su prefijo, que indica la empresa que dio origen a la transacción con terceros.

4.3 DESCRIPCION DE OPERACIONES GENERALES

A continuación, presentaremos una breve descripción de las operaciones generales de las principales áreas de la compañía.

4.3.1 PEDIDOS Y FACTURACION

La función de pedidos y facturación de los productos Gillette se hace bajo el nombre de G. Distribuidora, ya que esta compañía del grupo es quien vende los productos a los clientes. El cambio a las empresas del Grupo Gillette no modifica la operación actual de pedidos y facturación, excepto que el personal de ventas pertenece a G. de México y las transacciones de pedidos y facturación se realizan a nombre de G. Distribuidora.

Todas las transacciones con clientes (fijación de precios, catálogos, boletines, ofertas, cartas, facturas, notas de crédito o cargo, remisiones, pedidos y devoluciones) se hacen a nombre de G. Distribuidora, por lo que es necesario el cambio de papelería y avisar anticipadamente a los clientes para que los documentos se emitan a nombre de esta.

La facturación correspondiente a las otras compañías del Grupo se realiza a través del módulo intercompañías, el cual se encarga de tomar la información de los sistemas individuales de contabilidad para emitir la facturación de: G. de México, G. Manufactura, G. Inmobiliaria y G. Distribuidora, registrándola en cada una de las compañías del grupo y generando, a su vez, las cuentas por pagar o por cobrar intercompañías.

Con respecto a las facturas que se encuentren en tránsito, es decir, todas aquéllas emitidas días antes del cambio de razón social, el pago se depositará en la cuenta bancaria de G. de México para, posteriormente, ser transferidas a la cuenta de G. Distribuidora y por lo que respecta a las notas de crédito o cargo, éstas serán elaboradas por G. Distribuidora, después de la transferencia de fondos de G. de México.

4.3.2 CUENTAS POR PAGAR

- La captura de facturas de proveedores que no requieran de orden de compra, serán ingresadas por el personal del departamento de cuentas por pagar, quienes tendrán que identificar la empresa que contrata el bien o servicio, utilizar el formato de póliza con el prefijo correspondiente y crear el pasivo.
- Armado de listas para el pago de pasivos, las modificaciones en ésta operación serán efectuadas para cumplir con los requisitos de la tesorería:

Determinar qué cuenta de banco (para cada empresa) realizará cada pago.
Planeación de los prestamos intercompañías.

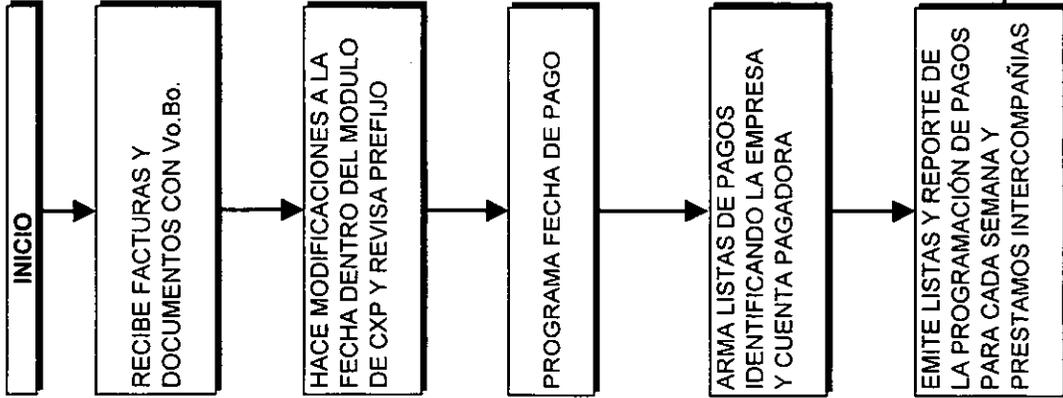
De esta forma la operación del departamento de cuentas por pagar seguirá siendo la misma sin mayores modificaciones.

El módulo de cuentas por pagar será diseñado para que una factura de un bien o servicio que debe ser contratado por una empresa no pueda ser capturado en otra de las empresas, salvo en algunas excepciones donde las cuentas serán abiertas en los catálogos de dos o más empresas.

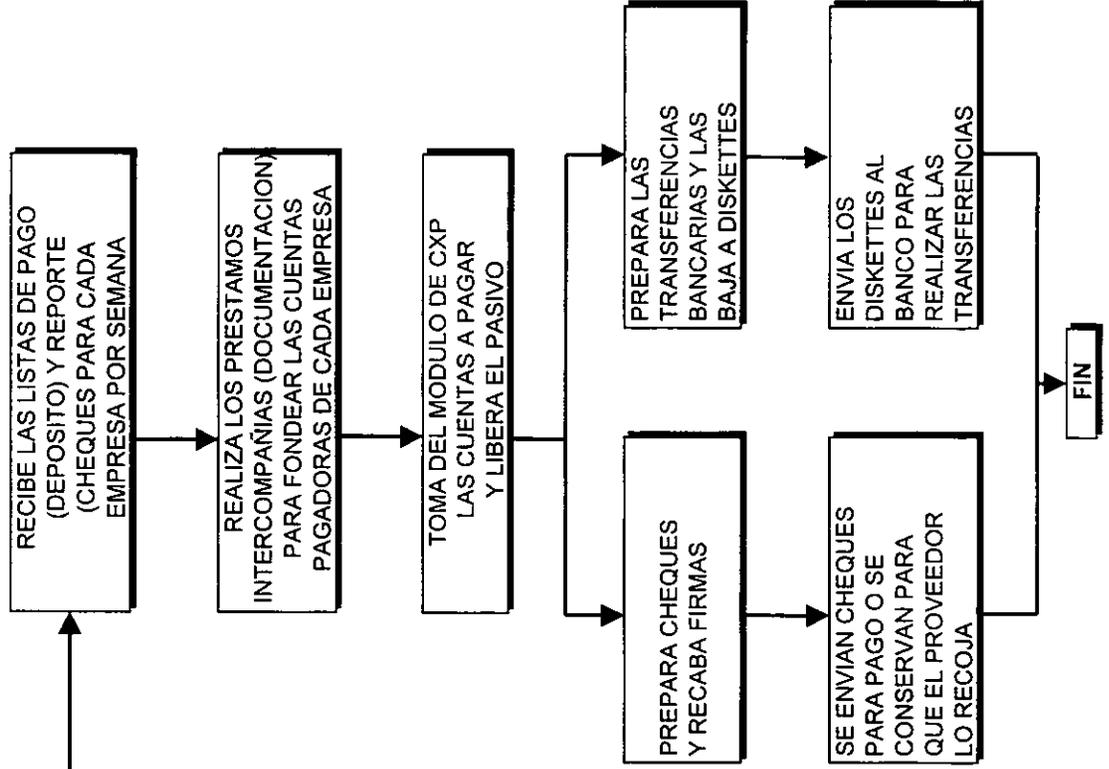
Para la contratación de bienes y servicios que requieran de orden de compra, se diseñarán órdenes de compra que ya contengan el prefijo identificador de cada empresa.

FONDEO DE CUENTAS PARA PAGOS DE EMPRESAS DEL GRUPO GILLETTE

CUENTAS POR PAGAR



TESORERIA



4.3.3 CUENTAS POR COBRAR

Con la creación de la nueva estructura legal de Gillette la función de cuentas por cobrar sufre pequeños cambios, pero en esencia continua operando de la misma forma. Los cambios que se llevan a cabo son los siguientes:

- La actual G. de México cambia de razón social por G. Manufactura debido a ello, esta última se queda con toda la cartera. Posteriormente, G. Manufactura solo vende la cartera con estatus normal a G. Distribuidora.
- G. Manufactura se queda únicamente con la cartera en legal.
- G. Distribuidora es quien realiza la cobranza de la cartera normal solicitando que el pago se realice a nombre de G. Distribuidora, S.A. de C.V. y no de G. de México S.A. de C.V.
- A su vez, G. Manufactura solicita el pago de las deudas de la cartera en legal a nombre de G. Manufactura, S.A. de C.V. y no de G. de México, S.A. de C.V., para lo cual debe dar aviso a los abogados o personal involucrado.
- Con el cambio de razón social, el pago de las facturas que hayan quedado en tránsito, es decir, durante el intervalo del cambio, tienen el siguiente tratamiento:

Se reciben cheques a nombre de la antigua G. de México, S.A. de C.V., los cuales son depositados en la cuenta de esta empresa, efectuándose posteriormente el traspaso a la empresa correspondiente (G. Distribuidora).

Al momento de elaborar las pólizas correspondientes, es necesario seleccionar el formato con el prefijo preimpreso correspondiente a la empresa a la que se quiere afectar, es decir, si se quiere afectar a la cuenta contable de G. Manufactura seleccione el formato de la póliza con el prefijo 43, de igual forma para G. Distribuidora la póliza a utilizar es la que tiene preimpreso el prefijo 90.

4.3.4 INVENTARIOS

Los cambios que se tienen con la nueva estructura legal del Grupo Gillette son los que a continuación se mencionan, sin embargo, es importante recalcar que la función de inventarios continúa igual como hasta ahora salvo los siguientes cambios:

- G. Distribuidora es la poseedora de las marcas Gillette, sin embargo, no posee ningún tipo de inventario (incluyendo el de producto terminado).
- G. Manufactura es la única dueña de los inventarios de: Materia prima (nacional y de importación), producto en poder de terceros (maquiladores) y producto terminado.
- G. Manufactura será quien administre los inventarios de refacciones.
- La salida de producto terminado de inventarios de G. Manufactura a G. Distribuidora se efectúa a través de la venta de producto terminado, por medio de una factura, la cual contiene el importe total de la venta del mes.
- Tanto la facturación como la afectación contable correspondiente se efectúa a través del Módulo Intercompañías.
- G. Manufactura es quien continuará llevando a cabo el proceso de maquila de productos para Oral-B.

4.3.5 NOMINAS

En lo que respecta a la función de nóminas, ésta continúa siendo igual, salvo que ahora el personal pertenece a la nueva G. de México y se facturaran sus servicios a las otras compañías del grupo por medio de un contrato preestablecido.

La facturación por salarios la efectúa el Módulo Intercompañías, así como su aplicación contable correspondiente.

4.3.6 ACTIVO FIJO

Los cambios que afectan la función de activos fijos son las siguientes:

- Con el cambio de Razón Social G. Manufactura es la dueña de los activos fijos incluyendo el terreno y edificio ubicados en Atomo No. 3 Col. Ind. Naucalpan.
- G. Manufactura renta los activos fijos excepto los nuevos a las demás empresas del grupo.

- G. Inmobiliaria es quien adquiere los nuevos activos y efectúa las transacciones de renta con las demás empresas.
- Con la creación del Grupo Gillette se transfieren los activos de G. Manufactura (excepto el terreno y edificio ubicado en Atomo No.3) a G. Inmobiliaria sin costo alguno, y es en este momento, cuando esta última renta los activos a las otras empresas del grupo.
- La facturación por renta de activos fijos se llevará a cabo por el Módulo Intercompañías, por lo que no es necesario efectuar nuevas actividades o transacciones a nivel operativo.
- G. Inmobiliaria es dueña del inmueble (terreno, edificio y almacén ubicados en Electrón No. 22), los cuales renta a G. de México y Grupo Gillette.

4.3.7 TESORERÍA

La constitución del Grupo Gillette y el inicio de operaciones de las cuatro empresas que lo conforman requiere de cambios en la tesorería para responder a las necesidades de la nueva organización.

La tesorería tendrá que fondear a las empresas del Grupo que solo contarán con los ingresos de la facturación intercompañías. Estas empresas (G. Manufactura, G. de México y G. Inmobiliaria) tendrán un faltante de efectivo durante los primeros meses de operación.

Este fondeo se dará a través de un contrato intercompañías para la realización de préstamos que sólo requerirá ser documentado con una póliza para los cargos y abonos correspondientes en la contabilidad de cada empresa.

Los objetivos de la tesorería del Grupo Gillette son el logro de máximos rendimientos en el manejo del dinero y resolver las necesidades de efectivo de cada una de las empresas.

Dichos objetivos serán logrados a través de los siguientes cambios:

- *Maximizar el rendimiento de los excedentes de efectivo.*

Este objetivo se alcanzará por medio de la creación y apertura de una estructura de cuentas bancarias y de inversión en cada una de las empresas.

Los contratos de inversión deberán obtener rendimientos para el excedente de caja de cada una de las empresas.

Es importante señalar que el costo financiero por concepto de los intereses del préstamo no tendrá repercusiones en el estado de resultados consolidado (combinado para el primer año), porque lo que representa un costo financiero para una de las empresas es un ingreso para la otra.

- Resolver las necesidades de efectivo de cada empresa.

El Grupo Gillette, al inicio de sus operaciones no contará con el suficiente efectivo para poder fondear al principio de mes los pagos que realizarán cada una de sus empresas durante este período.

Este flujo de efectivo se dará durante las operaciones del mes a través de los ingresos que percibe G. Distribuidora; sin embargo, la facturación mensual intercompañías no permite un flujo continuo entre las empresas del Grupo.

Por esto será necesario que la Tesorería realice préstamos intercompañías para fondear las cuentas de pagos de las empresas del Grupo, hasta que éstas cuenten con el efectivo disponible para enfrentar su programa de pagos. Por lo tanto, es necesario la eficiente administración del programa de pagos y préstamos intercompañías.

5. PROCESO PARA LOS PRÉSTAMOS INTERCOMPAÑÍAS

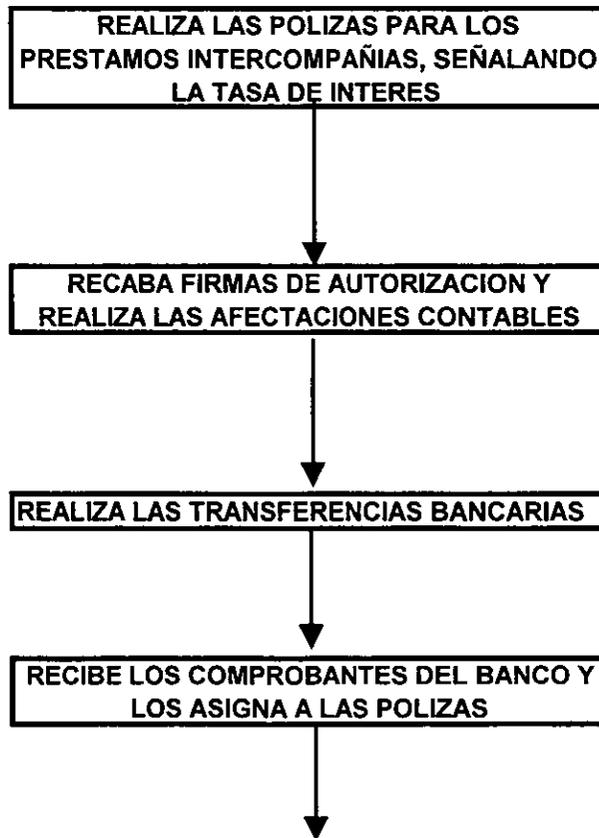
El proceso para los préstamos intercompañías se muestra en los flujos anexos. En dicho proceso, se planea para realizar un préstamo para cada empresa por semana.

Este proceso de préstamos semanales permite un mínimo de transacciones y, por tanto, un mayor control sobre las mismas. Sin embargo, el proceso es flexible para que la Tesorería pueda realizar los préstamos cuando se lleguen a requerir y con la frecuencia que fuera necesario.

Los préstamos intercompañías contemplan la aplicación de una tasa de interés, la cual será la misma que actualmente se utiliza para los préstamos con las filiales (Braun y Oral-B). El proceso será documentado a través de una póliza realizada por Tesorería para cada traspaso de fondos por el concepto de préstamos intercompañías y de acuerdo con los contratos. Estos traspasos serán autorizados por los titulares de la Contraloría y Tesorería.

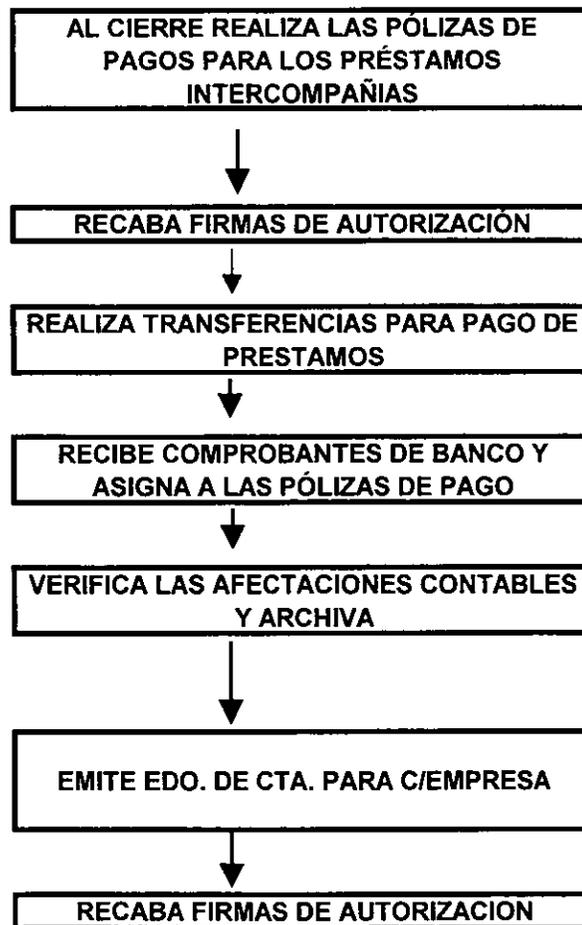
PROCESO PARA PRESTAMOS INTERCOMPAÑIAS

TESORERIA



PROCESO DE PAGO DE PRESTAMOS INTERCOMPAÑIAS

TESORERIA



Las condiciones del contrato serán las siguientes:

- Aplicación de la tasa intercompañías.
- Vencimiento indefinido.
- La autorización de las deudas se realizarán al firmarse los estados de cuenta a fin de mes.
- Las empresas deudoras se comprometen a pagar sus deudas cuando le sean requeridas.

6. ESQUEMA GENERAL DEL MÓDULO INTERCOMPAÑÍAS

6.1 DESCRIPCIÓN DEL MÓDULO INTERCOMPAÑÍAS

6.1.1 ANTECEDENTES

La Dirección de Gillette de México ha decidido crear un conglomerado de empresas para flexibilizar su estructura financiera y fiscal.

El plan consiste en tener cuatro empresas que se especializarán en los diferentes segmentos de la operación de la hoy Gillette de México.

Así pues, la actual Gillette de México cambiará su razón social por la de Gillette Manufactura que se dedicará a producir los productos finales y a vender servicios de consumo (agua, luz, etc. del terreno y edificio ubicado en Atomo No. 3), cuyos contratos pertenecen a la actual G. de México y a G. Distribuidora.

A su vez, G. Inmobiliaria venderá servicios de consumo (agua, luz, etc.) del terreno y edificio ubicado en Electrón No. 22 al Grupo Gillette, G. de México, G. Manufactura y G. Distribuidora.

Se creará una nueva G. de México (utilizando el mismo nombre que la actual), para prestar servicios administrativos y de personal a las demás empresas del grupo (que no tendrán empleados).

También será creada G. Distribuidora, cuyo objeto social será la comercialización de los productos finales, misma que comprará materias primas, materiales y, artículos de importación para darlos a maquilar a G. Manufactura, quien pagara por este servicio.

La actual Inmobiliaria Mariano Escobedo, cambiará su razón social por la de G. Inmobiliaria, y será la dueña de los activos fijos, dándolos en arrendamiento a las demás empresas del grupo.

De momento los activos quedarán en poder de G. Manufactura hasta que sea creado el Grupo Gillette, que será la tenedora de las cuatro empresas antes mencionadas, con el fin de que no exista costo fiscal en la enajenación de activos. Durante este lapso, G. Manufactura dará los activos en arrendamiento a las empresas del Grupo, excepto los activos que sean adquiridos a partir de enero del 94, ya que será G. Inmobiliaria quien los rente.

6.1.2 *ESTRATEGIA FINANCIERA*

Las utilidades netas a planear son las correspondientes a G. de México y G. Manufactura, debido a lo siguiente:

- G. de México tendrá empleados que ejecutarán las actividades operativas y administrativas para todas las empresas del Grupo, por lo cual es necesario programar la Participación a los Trabajadores en las Utilidades (PTU) a repartir por cada ejercicio, descontado el ISR y cualquier dividendo u otro concepto que afecte a la Utilidad Neta.
- G. Manufactura (G. de México) heredará una pérdida fiscal por amortizar, la cual debe aprovechar compensando en su contra utilidades fiscales futuras.

Además de los puntos anteriores, las utilidades de ambas empresas deben estar planeadas para no despertar suspicacias por parte de la autoridad fiscal a través de pérdidas fiscales consuetudinarias.

6.1.3 *ESTRATEGIA OPERATIVA*

Para la realización de la Estrategia Financiera arriba planteada como objetivo del módulo intercompañías es necesario:

- Contar con un método para presupuestar los precios de transferencia de los diferentes servicios prestados por las diferentes empresas del Grupo para poder llegar a las utilidades planeadas para las empresas y;
- Mantener los registros contables de todas las empresas con la máxima exactitud, el menor esfuerzo humano, la mayor automatización posible; condición, ésta última, para obtener la mayor rapidez en el proceso contable y en la generación de la información financiera individual y consolidada (o combinada, entre tanto se crea el Grupo Gillette.)

Después de analizar la operación actual de G. de México, la operación propuesta para cada empresa, y los sistemas administrativos y contables, se propone la creación de un módulo de sistemas de proceso de datos que cubra las necesidades de presupuestación y contabilización arriba expuestas, obteniendo información de los presupuestos de la empresa (para simular alternativas), y de la contabilidad, tal como se lleva actualmente (para registrar las operaciones que en el presente se realizan en G. de México como si fueran ejecutadas por cuatro diferentes entes económicos independientes).

El Módulo Intercompañías es un programa que obtiene, mediante interfaces, información contable de las contabilidades particulares (individuales) de las empresas, para procesarla, generarla y contabilizarla, también por interfaces, hacia las contabilidades individuales de las empresas involucradas y las transacciones necesarias para llegar a las utilidades planeadas en G. de México (la nueva) y en G. Manufactura (antes G. de México), a través de un Factor de Transferencia que es un múltiplo para los costos de los servicios a vender.

Cabe mencionar que las utilidades de G. Distribuidora serán consecuencia de la planeación de utilidades para G. de México y G. Manufactura, debido a que sus ingresos dependen del volumen y precio de venta de sus productos y de un precio de compra de insumos, para que las otras empresas obtengan las utilidades deseadas que les correspondan.

Antes de que la información contable de las empresas pase a ser procesada al Módulo Intercompañías, es necesario que éstas la obtengan a partir de una Contabilidad Original a través de una interfaces.

Esta Contabilidad Original será la misma que actualmente opera, con algunas modificaciones en su catálogo de cuentas y en el registro de las operaciones, mismas que se describen a continuación:

- El catálogo de cuentas tendrá asignado para cada cuenta, uno y sólo un prefijo, utilizando los dos campos que anteceden al número de cuenta, de acuerdo al tipo de operación, que direccionará ésta hacia la contabilidad individual de la empresa a la que corresponda el registro de la transacción con terceros (entidades económicas fuera del grupo de cuatro empresas que aquí se mencionan).

Para el caso de cuentas que sean comunes a varias empresas, se deberán abrir subcuentas en la Contabilidad Original para albergar las correspondientes a cada empresa con su respectivo prefijo.

- Todas las operaciones, excepto las que involucren compraventa de bienes y servicios entre las empresas del grupo, las afectaciones en G. Manufactura a producción en proceso, artículo terminado y costo de ventas y los ajustes a inventarios y reservas de inventarios, serán registradas en la contabilidad original, a través de un módulo de captura, y asentadas en las contabilidades individuales a través de una interfaces.
- Las operaciones de contabilidad original que afecten a los inventarios y/o al costo de ventas serán registradas como hasta ahora, llevando dichas cuentas el prefijo 43 y no serán registradas en las contabilidades individuales de G. Manufactura.

Se requiere programar un módulo de captura de la contabilidad original que valide los prefijos utilizados para las diferentes operaciones y direcciona su registro hacia la contabilidad original y hacia su respectiva contabilidad individual. Dicha validación consistirá en:

- Las pólizas que se utilicen para registrar operaciones con terceros, deberán contener uno y sólo un prefijo para identificar la empresa que afectan individualmente.
- Las pólizas especiales, que afecten a dos o más empresas individuales (transferencias de fondos), deberán tener, para que proceda su captura, un control de autorización a través de password, para ser utilizadas únicamente por el personal autorizado de tesorería y no llevarán impreso prefijo alguno.
- Las pólizas que afecten cuentas de costos de inventarios, de materia prima e inventarios de materiales deberán tener, para que proceda su captura, un control de autorización a través de password, para ser utilizadas únicamente por el personal autorizado de costos y llevarán impreso el prefijo 43.

A partir del módulo de captura se registrarán los movimientos contables en la contabilidad original y en las contabilidades individuales según corresponda a través de dos interfaces diferentes.

Así pues, la captura será la misma, pero las contabilidades individuales obtendrán los asientos contables que les corresponden directamente del módulo de captura. La frecuencia de las interfaces entre el módulo de captura y las contabilidades originales Individuales será inmediata.

Para que el módulo intercompañías pueda funcionar adecuadamente, es estrictamente indispensable que el periodo contable se encuentre cerrado en la contabilidad original, es decir, que no falte de registrar un solo asiento que afecte al periodo de que se trate.

6.1.3.1 FASE 1.

El objetivo de la Fase 1 del módulo intercompañías es generar y registrar, en las contabilidades individuales, las transacciones relacionadas con la compra - venta de servicios de consumo y arrendamiento por parte de G. Manufactura y los arrendamientos de G. Inmobiliaria.

Compra - Venta de Servicios de Consumo.

Se definirá fuera del sistema, el Factor de Transferencia 1. El criterio para elegir este factor consiste en que es irrelevante el efecto que tienen en los resultados individuales, la compraventa de servicios de consumo, debido a su poco valor relativo.

Sugerimos que el factor de transferencia I tome valores entre 1.15 y 1.35, es decir, que G. Manufactura venda los servicios de consumo a las demás empresas entre un 15 y un 35 por ciento arriba del costo.

El módulo intercompañías obtendrá por interfaces la siguiente información de la contabilidad individual de G. Manufactura:

Los movimientos netos a las cuentas de gastos departamentales (PDE's) que hayan sido contabilizadas por interfaces a partir de la captura original mediante el prefijo número 43, siempre y cuando NO correspondan a los centros de costo que en la contabilidad original sean de la dirección de manufactura.

El módulo intercompañías mantendrá el Archivo de movimientos Fase I por periodo contable separando cada rubro de PDE's obtenido por las interfaces al último nivel de detalle (como si fuera una balanza de movimientos).

Arrendamientos de G. Manufactura y G. Inmobiliaria

Se definirán fuera del sistema, los valores de las rentas a cobrar a: G. de México, G. Distribuidora, por parte de las dos compañías y a G. Manufactura en el caso de G. Inmobiliaria, con sus respectivos traslados de IVA. De lo anterior, las contabilidades individuales obtendrán y contabilizarán las transacciones intercompañías a través de interfaces. El módulo intercompañías generará e imprimirá las facturas correspondientes a las transacciones arriba detalladas con las copias necesarias para los registros contables y el consecutivo fiscal.

6.1.3.2 FASE 2.

El objetivo de la Fase 2 del módulo intercompañías es generar y registrar, en las contabilidades individuales, las transacciones relacionadas con la compraventa de servicios administrativos y de personal por parte de G. de México, a través del cálculo y aplicación del factor de transferencia II, para que con dichas transacciones, se deje cerrada la contabilidad individual de G. de México.

Compra - Venta de Servicios Administrativos y de Personal

En el módulo intercompañías se captura el factor de transferencia II utilizando toda la información del estado de Resultados de G. de México, la cual debe ser obtenida por medio de interfaces de la contabilidad individual de G. de México. Del proceso anterior, las contabilidades individuales obtendrán y contabilizarán las transacciones intercompañías a través de interfaces. El módulo intercompañías generará e imprimirá las facturas correspondientes a las transacciones de esta fase, con las copias necesarias para los registros contables y el consecutivo fiscal.

6.1.3.3 FASE 3.

El objetivo de la fase 3 del módulo intercompañías es generar y registrar en las contabilidades individuales, las transacciones relacionadas con la compraventa de servicios de maquila por parte de G. Manufactura, a través de la aplicación del factor de transferencia III, para con dichas aplicaciones, dejar cerrada la contabilidad individual de G. Manufactura, en espera del reconocimiento del Costo Standard Directo (SDC).

Compra - Venta de Servicios de Maquila

En el módulo intercompañías se captura el factor de transferencia III utilizando la información del estado de resultados de G. Manufactura, la cual debe ser obtenida por medio de interfaces de la contabilidad individual de G. Manufactura. De lo anterior, las contabilidades individuales obtendrán y contabilizarán las transacciones intercompañías a través de interfaces.

Nuevamente, el módulo intercompañías generará e imprimirá las tres facturas correspondientes a las transacciones arriba detalladas con las copias necesarias para los registros contables y el consecutivo fiscal.

6.1.3.4 FASE DE SIMULACIÓN.

El objetivo de la fase de simulación del módulo intercompañías es el de proporcionar una herramienta para planear las utilidades de G. de México y de G. Manufactura y para poder observar sus efectos.

El factor de transferencia II, se basa en la utilidad neta esperada del período contable mensual y en la tasa efectiva de impuesto anual presupuestada para G. de México.

6.1.3.5 FASE DE REPORTE.

El módulo intercompañías generará los reportes necesarios para la consolidación (o combinación) contable de las empresas del Grupo. Los datos para el cálculo de las utilidades no realizadas en inventarios se obtendrán de los sistemas de costo original e individuales (de G. Manufactura y G. Distribuidora).

7. ESTADOS FINANCIEROS DE LA ESCISION

A continuación mostramos los estados financieros de antes y después de la escisión del Grupo Gillette, con sus respectivos asientos de apertura y hojas de trabajo.

ESCONDENTE GILLETTE DE MÉXICO MARZO DE 1995.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE MARZO DE 1995.

FONDOS FIJOS	\$		\$
BANCOS M.N.	382,827	PROVEEDORES NACIONALES	17,835,854
BANCOS M.E.	(4,766,163)	PROVEEDORES EXTRANJEROS	4,442,340
TOTAL BANCOS	<u>(4,383,336)</u>	AFILIADAS POR PAGAR	130,819,449
INVERSIONES M.N.	-	AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR	(23,447,377)
INVERSIONES M.E.	40,659	PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS	13,236,553
TOTAL INVERSIONES	<u>40,659</u>	PROVISIÓN IMPUESTOS	10,286,828
CLIENTES NACIONALES	102,104,408	OTRAS CUENTAS POR PAGAR	13,574,432
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS	31,900,609	DOC. POR PAGAR AFILIADAS	5,900,763
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES	(2,149,940)	IMPUESTOS DIFERIDOS	1,115,677
DEUDORES DIVERSOS	390,776	CAPITAL CONTABLE	266,765,476
ANTICIPOS	3,687,301	RESULTADO DEL EJERCICIO	28,427,797
IVA ACREDITABLE	10,405,343		
MATERIA PRIMA	27,704,147		
PRODUCTO SEMITERMINADO	2,589,239		
PRODUCTO TERMINADO	29,702,174		
INVENTARIO PRODUCTO TERMINADO CONSIGNACIÓN	188,153		
MATERIALES Y REFACCIONES	11,159,278		
RESERVAS	(2,876,685)		
TOTAL INVENTARIOS	<u>68,446,307</u>		
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	7,699,288		
DOC. POR COBRAR AFILIADAS	46,585,184		
AFILIADAS POR COBRAR	<u>54,284,472</u>		
TERRENOS	6,402,468		
EDIFICIOS	11,682,635		
MAQUINARIA Y EQUIPO	44,001,636		
EQUIPO DE OFICINA	2,293,020		
EQUIPO DE CÓMPUTO	12,667,102		
EQUIPO DE TRANSPORTE	8,373,312		
EQUIPO DE INSTALACIÓN	4,033,798		
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO	10,758,144		
TOTAL ACTIVO FIJO	<u>100,212,115</u>		
DEPRECIACIÓN EDIFICIO	(2,000,657)		
DEPRECIACIÓN MAQ. Y EQ.	(18,155,025)		
DEPRECIACIÓN EQ. OFICINA	(601,105)		
DEPRECIACIÓN EQ. CÓMPUTO	(4,616,494)		
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE	(3,051,299)		
TOTAL DEPRECIACIÓN ACUMULADA	<u>(28,434,560)</u>		
GASTOS DE INSTALACIÓN	28,172,860		
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE INSTALACIÓN	(2,033,766)		
DEPÓSITOS EN GARANTÍA	520,598		
GROS. PAGADOS POR ANTICIPADO	15,877,637		
IMPUESTOS A FAVOR	-		
TOTAL ACTIVO	<u>\$ 468,957,789</u>	TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>\$ 468,957,789</u>

**ESCINDENTE GILLETTE DE MÉXICO MARZO DE 1995.
ESTADO DE RESULTADOS COMPRENDIDO POR
EL PERÍODO DEL 1° AL 31 DE MARZO DE 1995.**

VENTAS NACIONALES	120,998,253	
VENTAS EXTRANJERAS	3,180,674	
DEV. SVENTAS NACIONALES	(2,933,204)	
DEV. SVENTAS EXTRANJERAS	-	
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO	525,708	
BONIFICACIONES SVENTAS	(1,680,148)	
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO	(1,348,161)	
TOTAL VENTAS NETAS	118,723,122	\$
INGRESOS GRUPO GILLETTE		5,987,745
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		286,287
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL		8,164,186
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA		14,534,061
COSTO DE VENTA NACIONALES	(44,739,677)	
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS	(2,291,725)	
FLETES	(2,612,044)	
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	(352,817)	
TOTAL COSTO		(49,996,264)
GASTOS PUBLICIDAD		(15,295,762)
CENTROS PRODUCTIVOS		(44,189,026)
INTERESES GANADOS	687,042	
INTERESES PAGADOS	(98,268)	
UTILIDAD Y CAMBIOS	3,073,168	
PÉRDIDA EN CAMBIOS	(1,753,446)	
REGALÍAS	(3,848,246)	
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	(415,612)	
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	172,475	
RESULTADO DE VENTA ACTIVO FIJO	6,466	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	166,111	
OTROS INGRESOS	(53,248)	
ISR DEL EJERCICIO	(8,536,200)	
IMPUESTOS DIFERIDOS	-	
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS		(10,599,758)
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS		813,205
RESULTADO DEL EJERCICIO		\$ 28,427,797

HOJA DE TRABAJO 1
ESCIDENTE GILLETTE DE MÉXICO MARZO DE 1995.

CONCEPTO	SALDO INICIAL	DEBE	HABER	SALDO FINAL
FONDOS FIJOS	\$ 208,379 \$	210,148 \$	(55,700) \$	362,827
BANCOS M.N.	(6,167,028)	210,303,629	(208,902,763)	(4,766,163)
BANCOS M.E.	-	-	-	-
TOTAL BANCOS	(6,167,028)	210,303,629	(208,902,763)	(4,766,163)
INVERSIONES M.N.	7,900,000	107,200,000	(115,100,000)	-
INVERSIONES M.E.	322,079	2,542,911	(2,824,331)	40,659
TOTAL INVERSIONES	8,222,079	109,742,911	(117,924,331)	40,659
CLIENTES NACIONALES	99,940,406	39,200,485	(37,036,483)	102,104,408
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS	31,900,609	-	-	31,900,609
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES	(2,353,458)	296,177	(92,658)	(2,149,940)
DEUDORES DIVERSOS	330,362	101,244	(40,832)	390,775
ANTICIPOS	1,624,293	8,669,392	(6,606,384)	3,687,301
IVA ACREDITABLE	5,550,958	5,697,438	(843,053)	10,405,343
MATERIA PRIMA	17,498,458	125,781,756	(115,576,066)	27,704,147
PRODUCTO SEMITERMINADO	3,332,466	5,762,807	(6,506,034)	2,589,239
PRODUCTO TERMINADO	25,799,563	19,092,790	(15,190,179)	29,702,174
INV.PROD. TERM. CONSIGNACIÓN	168,153	-	-	168,153
MATERIALES Y REFACCIONES	10,568,913	2,422,848	(1,832,483)	11,159,278
RESERVAS	(3,460,619)	2,665,812	(2,081,879)	(2,876,685)
TOTAL INVENTARIOS	53,906,935	155,726,013	(141,186,642)	68,446,307
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	7,977,155	10,315,874	(10,593,740)	7,699,289
DOC.POR COBRAR AFILIADAS	38,430,436	8,134,728	-	46,565,164
AFILIADAS POR COBRAR	91,512,845	3,499,654	(3,055,953)	91,956,546
TERRENOS	6,402,468	-	-	6,402,468
EDIFICIOS	11,682,635	-	-	11,682,635
MAQUINARIA Y EQUIPO	43,434,688	566,947	-	44,001,636
EQUIPO DE OFICINA	2,269,579	23,487	(45)	2,293,020
EQUIPO DE CÓMPUTO	12,667,102	-	-	12,667,102
EQUIPO DE TRANSPORTE	8,510,367	-	(137,055)	8,373,312
EQUIPO DE INSTALACIÓN	3,870,333	1,112,583	(949,117)	4,033,798
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO	10,025,414	1,726,486	(993,755)	10,758,144
TOTAL ACTIVO FIJO	\$ 98,862,585 \$	\$ 3,429,502 \$	(2,079,973) \$	100,212,115

CONCEPTO	SALDO INICIAL	DEBE	HABER	SALDO FINAL
DEPRECIACIÓN EDIFICIO	(1,951,980)	-	(48,678)	(2,000,657)
DEPRECIACIÓN MAQ. Y EQ.	(17,795,954)	-	(359,071)	(18,155,025)
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA	(587,903)	45	(13,247)	(601,105)
DEPRECIACIÓN EQ.COMPUTO	(4,504,876)	-	(111,618)	(4,616,494)
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE	(2,991,912)	63,953	(133,339)	(3,061,298)
TOTAL DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(27,832,624)	63,998	(665,954)	(28,434,580)
GASTOS DE INSTALACIÓN	25,264,572	908,088	-	26,172,660
AMORTIZACION DE GASTOS DE INSTALACIÓN	(1,953,837)	-	(79,929)	(2,033,766)
DEPÓSITOS EN GARANTÍA	544,361	-	(23,763)	520,598
GTOS. PAGADOS POR ANTICIPADO	18,644,968	2,047,682	(4,815,014)	15,877,637
IMPUESTOS A FAVOR	-	-	-	-
PROVEEDORES NACIONALES	(11,680,278)	26,161,931	(32,317,507)	(17,835,854)
PROVEEDORES EXTRANJEROS	(5,823,060)	3,879,431	(2,498,711)	(4,442,340)
AFILIADAS POR PAGAR	(124,511,291)	9,033,947	(15,342,105)	(130,819,449)
AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR	23,182,735	49,345,574	(49,080,933)	23,447,377
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS	(11,916,748)	1,725,943	(3,045,748)	(13,236,553)
PROVISIÓN IMPUESTOS	(9,036,356)	9,898,861	(11,149,332)	(10,286,826)
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	(13,805,968)	12,204,059	(11,972,523)	(13,574,432)
DOC.POR PAGAR AFILIADAS	-	-	(5,900,763)	(5,900,763)
IMPUESTOS DIFERIDOS	(2,199,550)	1,083,875	(2)	(1,115,677)
CAPITAL CONTABLE	\$ (268,415,476) \$	1,800,000 \$	(150,000) \$	(266,765,476)
VENTAS NACIONALES	(84,309,267)	141,491	(36,830,477)	(120,998,253)
VENTAS EXTRANJERAS	(2,228,095)	128,007	(1,060,586)	(3,160,674)
DEV. SVENTAS NACIONALES	2,373,736	1,198,468	(639,000)	2,933,204
DEV. SVENTAS EXTRANJERAS	-	-	-	-
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO	(175,025)	3,917,837	(4,268,520)	(525,708)
BONIFICACIONES SVENTAS	1,090,539	589,610	-	1,680,148
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO	910,130	439,991	(1,961)	1,348,161
TOTAL VENTAS NETAS	\$ (82,337,983) \$	6,415,404 \$	(42,800,544) \$	(118,723,122)
INGRESOS GRUPO GILLETTE	(5,987,745)	-	-	(5,987,745)
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	(286,287)	-	-	(286,287)

CONCEPTO	SALDO INICIAL	DEBE	HABER	SALDO FINAL
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL	(8,164,186)	-	-	(8,164,186)
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA	(14,534,061)	-	-	(14,534,061)
COSTO DE VENTA NACIONALES	34,813,467	10,193,797	(267,588)	44,739,677
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS	1,885,700	472,008	(65,983)	2,291,725
FLETES	1,284,056	2,925,488	(1,597,500)	2,612,044
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	1,759,488	63,954,739	(65,361,390)	352,817
TOTAL COSTO	\$ 39,742,892 \$	\$ 77,546,032 \$	\$ (67,292,450) \$	49,996,264
GASTOS PUBLICIDAD	11,370,454	55,947,865	(52,022,557)	15,295,762
CENTROS PRODUCTIVOS	32,738,283	20,984,167	(9,533,405)	44,189,026
INTERESES GANADOS	(536,814)	-	(150,227)	(687,042)
INTERESES PAGADOS	57,070	41,198	-	98,268
UTILIDAD Y CAMBIOS	(356,177)	29	(2,717,020)	(3,073,168)
PÉRDIDA EN CAMBIOS	335,530	1,522,749	(104,833)	1,753,446
REGALIAS	2,719,275	1,128,970	-	3,848,246
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	375,561	40,051	-	415,612
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	(132,093)	55,218	(95,599)	(172,475)
RESULTADO DE VTA ACT. FIJO	(11,182)	73,102	(68,386)	(6,466)
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	(110,740)	-	(55,370)	(166,111)
OTROS INGRESOS	(29,076)	236,426	(154,101)	53,248
ISR DEL EJERCICIO	5,736,200	2,800,000	-	8,536,200
IMPUESTOS DIFERIDOS	-	-	-	-
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS	\$ 8,047,552 \$	\$ 5,897,743 \$	\$ (3,345,538) \$	10,599,758
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS	(996,705)	183,500	-	(813,205)

HOJA DE TRABAJO 2
BALANZA DE ESCISION AL 31 DE MARZO DE 1995.

CONCEPTO	G. MEXICO		G.MFT.	G.DIST.	
	ESCIDENTE	ESCIDENTE			
FONDOS FIJOS	\$	362,827 \$	119,446 \$	243,381 \$	-
BANCOS M.N.		(4,766,163)	47,963	(5,285,767)	471,642
BANCOS M.E.		-	-	-	-
TOTAL BANCOS		(4,766,163)	47,963	(5,285,767)	471,642
INVERSIONES M.N.		-	-	-	-
INVERSIONES M.E.		40,659	-	40,659	-
TOTAL INVERSIONES		40,659	-	40,659	-
CLIENTES NACIONALES		102,104,408	-	63,921,759	38,182,649
CLIENTES INTERCOMPAÑIAS		31,900,609	8,980,585	22,920,024	-
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES		(2,149,940)	-	(2,149,940)	-
DEUDORES DIVERSOS		390,775	32,461	358,314	-
ANTICIPOS		3,687,301	51,142	3,620,970	15,189
IVA ACREDITABLE		10,405,343	110,192	7,889,656	2,405,495
MATERIA PRIMA		27,704,147	-	27,704,147	-
PRODUCTO SEMITERMINADO		2,589,239	-	2,589,239	-
PRODUCTO TERMINADO		29,702,174	-	29,702,174	-
INV.PROD. TERM. CONSIGNACIÓN		168,153	-	168,153	-
MATERIALES Y REFACCIONES		11,159,278	-	11,159,278	-
RESERVAS		(2,876,685)	-	(2,876,685)	-
TOTAL INVENTARIOS		68,446,307	-	68,446,307	-
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		7,699,289	(440,698)	8,139,986	-
DOC.POR COBRAR AFILIADAS		46,565,164	-	46,565,164	-
AFILIADAS POR COBRAR		91,956,546	221,132	90,567,947	1,167,467
TERRENOS		6,402,468	-	6,402,468	-
EDIFICIOS		11,682,635	-	11,682,635	-
MAQUINARIA Y EQUIPO		44,001,636	-	44,001,636	-
EQUIPO DE OFICINA		2,293,020	-	2,293,020	-
EQUIPO DE CÓMPUTO		12,667,102	-	12,667,102	-
EQUIPO DE TRANSPORTE		8,373,312	-	8,373,312	-
EQUIPO DE INSTALACIÓN		4,033,798	-	4,033,798	-

CONCEPTO	G. MEXICO		G.MÉX.	G.MFT.	G.DIST.
	ESCIDENTE				
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVOS FIJOS	10,758,144	-	-	10,758,144	-
TOTAL ACTIVO FIJO	100,212,115	-	-	100,212,115	-
DEPRECIACIÓN EDIFICIO	(2,000,657)	-	-	(2,000,657)	-
DEPRECIACIÓN MAQ. Y EQ.	(18,155,025)	-	-	(18,155,025)	-
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA	(601,105)	-	-	(601,105)	-
DEPRECIACIÓN EQ.COMPUTO	(4,616,494)	-	-	(4,616,494)	-
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE	(3,061,298)	-	-	(3,061,298)	-
TOTAL DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(28,434,580)	-	-	(28,434,580)	-
GASTOS DE INSTALACIÓN	26,172,660	-	-	26,172,660	-
AMORTIZACION DE GASTOS DE INSTALACION	(2,033,766)	-	-	(2,033,766)	-
DEPÓSITOS EN GARANTÍA	520,598	-	-	520,598	-
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	15,877,637	200	-	15,877,437	-
IMPUESTOS A FAVOR	-	-	-	-	-
PROVEEDORES NACIONALES	(17,835,854)	(398,533)	-	(17,238,319)	(199,002)
PROVEEDORES EXTRANJEROS	(4,442,340)	-	-	(4,442,340)	-
AFILIADAS POR PAGAR	(130,819,449)	(503,634)	-	(103,915,401)	(26,400,414)
AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR	23,447,377	-	-	23,447,377	-
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS	(13,236,553)	(1,731,657)	-	(11,504,896)	-
PROVISIÓN IMPUESTOS	(10,286,826)	(4,009,271)	-	(994,250)	(5,283,304)
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	(13,574,432)	(471,760)	-	(10,694,021)	(2,408,652)
DOCUMENTOS POR PAGAR AFILIADAS	(5,900,763)	(4,798,425)	-	-	(1,102,339)
IMPUESTOS DIFERIDOS	(1,115,677)	-	-	(1,115,677)	-
CAPITAL CONTABLE	(266,765,476)	(50,000)	-	(266,665,476)	(50,000)
VENTAS NACIONALES	(120,998,253)	-	-	(84,818,239)	(36,180,015)
VENTAS EXTRANJERAS	(3,160,674)	-	-	(2,148,255)	(1,012,419)
DEV. S/VENTAS NACIONALES	2,933,204	-	-	2,231,128	702,076
DEV. S/VENTAS EXTRANJERAS	-	-	-	-	-
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO	(525,708)	-	-	(2,288,779)	1,763,071
BONIFICACIONES S/VENTAS	1,680,148	-	-	1,090,539	589,610

CONCEPTO	G. MEXICO		G.MFT.	G.DIST.
	ESCINDENTE	G.MÉX.		
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO	1,348,161	-	908,169	439,991
TOTAL VENTAS NETAS	(118,723,122)	-	(85,025,436)	(33,697,686)
INGRESOS GRUPO GILLETTE	(5,987,745)	-	(5,987,745)	-
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	(286,287)	-	(286,287)	-
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL	(8,164,186)	(8,164,186)	-	-
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA	(14,534,061)	-	(14,534,061)	-
COSTO DE VENTA NACIONALES	44,739,677	-	30,689,084	14,050,593
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS	2,291,725	-	1,808,297	483,468
FLETES	2,612,044	-	2,308,519	303,525
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	352,817	10	352,808	-
TOTAL COSTO	49,996,264	10	35,158,668	14,837,586
GASTOS PUBLICIDAD	15,295,762	7,325	14,547,916	740,521
CENTROS PRODUCTIVOS	44,189,026	10,365,049	24,974,557	8,849,420
INTERESES GANADOS	(687,042)	-	(687,042)	-
INTERESES PAGADOS	98,268	12,967	84,008	1,293
UTILIDAD Y CAMBIOS	(3,073,168)	(7,956)	(3,065,212)	-
PÉRDIDA EN CAMBIOS	1,753,446	137,650	1,614,211	1,585
REGALÍAS	3,848,246	-	2,719,275	1,128,970
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	415,612	-	415,612	-
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	(172,475)	(10,000)	(202,054)	39,579
RESULTADO DE VTA ACT. FIJO	(6,466)	-	(6,466)	-
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	(166,111)	-	(166,111)	-
OTROS INGRESOS	53,248	-	53,248	-
ISR DEL EJERCICIO	8,536,200	500,000	6,736,200	1,300,000
IMPUESTOS DIFERIDOS	-	-	-	-
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS	10,599,758	632,661	7,495,670	2,471,427
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS	(813,205)	-	(813,205)	-

**ESCINDIDA GILLETTE DE MEXICO MARZO DE 1995.
ESTADO DE RESULTADOS COMPRENDIDO POR
EL PERÍODO DEL 1° AL 31 DE MARZO DE 1995.**

VENTAS NACIONALES	\$	
VENTAS EXTRANJERAS	-	
DEV. SAVENTAS NACIONALES	-	
DEV. SAVENTAS EXTRANJERAS	-	
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO	-	
BONIFICACIONES SAVENTAS	-	
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO	-	
TOTAL VENTAS NETAS	\$	-
INGRESOS GRUPO GILLETTE	-	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	-	
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL	-	8,164,186
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA	-	-
COSTO DE VENTA NACIONALES	-	
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS	-	
FLETES	-	(10)
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	-	
TOTAL COSTO		(10)
GASTOS PUBLICIDAD		(7,325)
CENTROS PRODUCTIVOS		(10,365,049)
INTERESES GANADOS		(12,967)
INTERESES PAGADOS		7,956
UTILIDAD Y CAMBIOS		(137,650)
PÉRDIDA EN CAMBIOS		-
REGALÍAS		-
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		-
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		10,000
RESULTADO DE VTA ACT. FIJO		-
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		-
OTROS INGRESOS		(500,000)
ISR DEL EJERCICIO		-
IMPUESTOS DIFERIDOS		-
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS		(632,661)
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS		-
RESULTADO DEL EJERCICIO	\$	(2,840,858)

ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA MARZO DE 1995
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE MARZO DE 1995

FONDOS FIJOS	\$		\$	
BANCOS M.N.		243,381		17,238,319
BANCOS M.E.		(5,285,767)		
TOTAL BANCOS		<u>(6,285,767)</u>		4,442,340
INVERSIONES M.N.				
INVERSIONES M.E.		40,659		103,916,401
TOTAL INVERSIONES		<u>40,659</u>		
CLIENTES NACIONALES				
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS		63,921,769		
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES		22,920,024		
DEUDORES DIVERSOS		(2,149,940)		
ANTICIPOS		358,314		
IVA ACREDITABLE		3,820,970		
		<u>7,889,656</u>		(23,447,377)
MATERIA PRIMA		27,704,147		
PRODUCTO SEMITERMINADO		2,589,239		
PRODUCTO TERMINADO		29,702,174		
INV.PROD. TERM. CONSIGNACIÓN		168,153		
MATERIALES Y REFACCIONES		11,159,278		
RESERVAS		<u>(2,876,695)</u>		
TOTAL INVENTARIOS		<u>68,446,307</u>		11,504,898
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		8,139,886		
DOCUMENTOS POR COBRAR AFILIADAS		48,566,164		
AFILIADAS POR COBRAR		<u>90,567,547</u>		10,694,021
TERRENOS		8,402,468		
EDIFICIOS		11,892,635		
MAQUINARIA Y EQUIPO		44,001,638		
EQUIPO DE OFICINA		2,293,070		
EQUIPO DE CÓMPUTO		12,667,102		
EQUIPO DE TRANSPORTE		8,373,312		
EQUIPO DE INSTALACIÓN		4,033,786		
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO		<u>10,758,144</u>		
TOTAL ACTIVO FIJO		<u>100,212,115</u>		1,115,677
DEPRECIACIÓN EDIFICIO		(2,000,657)		
DEPRECIACIÓN MAQUINARIA Y EQUIPO		(18,155,025)		
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA		(801,105)		
DEPRECIACIÓN EQ.CÓMPUTO		(4,816,494)		
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE		<u>(3,061,288)</u>		
TOTAL DEPRECIACIÓN ACUMULADA		<u>(28,434,569)</u>		266,665,476
GASTOS DE INSTALACIÓN		26,172,660		
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE INSTALACIÓN		(2,033,766)		
DEPÓSITOS EN GARANTÍA		520,688		
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		<u>15,877,437</u>		24,469,924
IMPUESTOS A FAVOR				
TOTAL ACTIVO		<u>\$ 417,592,925</u>		<u>\$ 417,592,925</u>
PROVEEDORES NACIONALES				
PROVEEDORES EXTRANJEROS				
AFILIADAS POR PAGAR				
AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR				
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS				
PROVISIÓN IMPUESTOS				
OTRAS CUENTAS POR PAGAR				
DOC.POR PAGAR AFILIADAS				
IMPUESTOS DIFERIDOS				
CAPITAL CONTABLE				
RESULTADO DEL EJERCICIO				
TOTAL PASIVO Y CAPITAL				<u>\$ 417,592,925</u>

ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA
ESTADO DE RESULTADOS COMPENDIDO POR
EL PERÍODO DEL 1° AL 31 DE MARZO DE 1995.

VENTAS NACIONALES	\$	84,818,239	
VENTAS EXTRANJERAS		2,148,255	
DEV. SAVENTAS NACIONALES		(2,231,128)	
DEV. SAVENTAS EXTRANJERAS		-	
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO		2,288,779	
BONIFICACIONES SAVENTAS		(1,090,539)	
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO		(908,169)	
TOTAL VENTAS NETAS	\$	85,025,436	
INGRESOS GRUPO GILLETTE		5,987,745	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		286,287	
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL		-	
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA		14,534,061	
COSTO DE VENTA NACIONALES		(30,689,084)	
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS		(1,808,257)	
FLETES		(2,308,519)	
VARIANTES DE PRODUCCIÓN		(352,808)	
TOTAL COSTO		(35,150,668)	
GASTOS PUBLICIDAD		(14,547,916)	
CENTROS PRODUCTIVOS		(24,974,557)	
INTERESES GANADOS		687,042	
INTERESES PAGADOS		(84,008)	
UTILIDAD Y CAMBIOS		3,065,212	
PÉRDIDA EN CAMBIOS		(1,614,211)	
REGALÍAS		(2,719,275)	
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		(415,612)	
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		202,054	
RESULTADO DE VTA ACT. FIJO		6,466	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		166,111	
OTROS INGRESOS		(53,248)	
ISR DEL EJERCICIO		(6,736,200)	
IMPUESTOS DIFERIDOS		-	
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS		(7,495,670)	
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS		813,205	
RESULTADO DEL EJERCICIO	\$	24,469,923	

ESCINDIDA GILLETTE DISTRIBUIDORA MARZO DE 1995.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE MARZO DE 1995

FONDOS FIJOS	\$		\$	
BANCOS M.N.		471,642		
BANCOS M.E.		-		
TOTAL BANCOS		<u>471,642</u>		
INVERSIONES M.N.		-		
INVERSIONES M.E.		-		
TOTAL INVERSIONES		-		26,400,414
CLIENTES NACIONALES		38,182,649		
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS		-		
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES		-		
DEUDORES DIVERSOS		-		
ANTICIPOS		16,189		
IVA ACREDITABLE		2,405,498		
MATERIA PRIMA		-		
PRODUCTO SEMITERMINADO		-		
PRODUCTO TERMINADO		-		
INV.PROD. TERM. CONSIGNACIÓN		-		
MATERIALES Y REFACCIONES		-		
RESERVAS		-		5,283,304
TOTAL INVENTARIOS		-		
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		-		
DOCUMENTOS POR COBRAR AFILIADAS		-		
AFILIADAS POR COBRAR		1,167,487		2,408,652
TERRENOS		-		
EDIFICIOS		-		
MAQUINARIA Y EQUIPO		-		
EQUIPO DE OFICINA		-		
EQUIPO DE CÓMPUTO		-		
EQUIPO DE TRANSPORTE		-		
EQUIPO DE INSTALACIÓN		-		
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO		-		
TOTAL ACTIVO FIJO		-		1,102,339
DEPRECIACIÓN EDIFICIO		-		
DEPRECIACIÓN MAQUINARIA Y EQUIPO		-		
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA		-		
DEPRECIACIÓN EQ.CÓMPUTO		-		
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE		-		
TOTAL DEPRECIACIÓN ACUMULADA		-		60,000
GASTOS DE INSTALACIÓN		-		
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE INSTALACIÓN		-		
DEPÓSITOS EN GARANTÍA		-		
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		-		
IMPUESTOS A FAVOR		-		
TOTAL ACTIVO		<u>\$ 42,242,443</u>		<u>\$ 42,242,443</u>
PROVEEDORES NACIONALES		-		
PROVEEDORES EXTRANJEROS		-		
AFILIADAS POR PAGAR		-		
AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR		-		
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS		-		
PROVISIÓN IMPUESTOS		-		
OTRAS CUENTAS POR PAGAR		-		
DOC.POR PAGAR AFILIADAS		-		
IMPUESTOS DIFERIDOS		-		
CAPITAL CONTABLE		-		
RESULTADO DEL EJERCICIO		-		
TOTAL PASIVO Y CAPITAL		<u>\$ 42,242,443</u>		<u>\$ 42,242,443</u>

ESCINDIDA GILLETTE DISTRIBUIDORA
ESTADO DE RESULTADOS COMPENDIDO POR
EL PERÍODO DEL 1° AL 31 DE MARZO DE 1995.

VENTAS NACIONALES	\$	36,180,015	
VENTAS EXTRANJERAS		1,012,419	
DEV. SVENTAS NACIONALES		(702,076)	
DEV. SVENTAS EXTRANJERAS		-	
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO		(1,763,071)	
BONIFICACIONES SVENTAS		(589,610)	
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO		(439,991)	
TOTAL VENTAS NETAS	\$		33,697,686
INGRESOS GRUPO GILLETTE		-	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		-	
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL		-	
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA		-	
COSTO DE VENTA NACIONALES		(14,050,593)	
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS		(483,468)	
FLETES		(303,525)	
VARIANTES DE PRODUCCIÓN		-	
TOTAL COSTO			(14,837,586)
GASTOS PUBLICIDAD			(740,521)
CENTROS PRODUCTIVOS			(8,849,420)
INTERESES GANADOS		-	
INTERESES PAGADOS		(1,293)	
UTILIDAD Y CAMBIOS		-	
PÉRDIDA EN CAMBIOS		(1,585)	
REGALÍAS		(1,128,970)	
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		-	
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		(39,579)	
RESULTADO DE VTA ACT. FIJO		-	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		-	
OTROS INGRESOS		-	
ISR DEL EJERCICIO		(1,300,000)	
IMPUESTOS DIFERIDOS		-	
TOTAL OTROS GASTOS E INGRESOS			(2,471,427)
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS		-	
RESULTADO DEL EJERCICIO	\$		6,798,732

ASIENTOS ESCINDENTE GILLETTE DE MÉXICO

CONCEPTO	DEBE	HABER
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	440,698	
PROVEEDORES NACIONALES	398,533	
AFILIADAS POR PAGAR	503,634	
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS	1,731,657	
PROVISIÓN IMPUESTOS	4,009,271	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	471,760	
DOCUMENTOS POR PAGAR AFILIADAS	4,798,425	
CAPITAL CONTABLE	50,000	
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL	8,164,186	
UTILIDAD Y CAMBIOS	7,956	
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	10,000	
ESCINDIDA GILLETTE DE MÉXICO	2,840,858	
FONDOS FIJOS		119,446
BANCOS M.N.		47,963
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS		8,980,585
DEUDORES DIVERSOS		32,461
ANTICIPOS		51,142
IVA ACREDITABLE		110,192
AFILIADAS POR COBRAR		221,132
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		200
RESULTADO DEL EJERCICIO		2,840,858
VARIANTES DE PRODUCCIÓN		10
GASTOS PUBLICIDAD		7,325
CENTROS PRODUCTIVOS		10,365,049
INTERESES PAGADOS		12,967
PÉRDIDA EN CAMBIOS		137,650
ISR DEL EJERCICIO		500,000
	\$ 23,426,978	\$ 23,426,978

TRANSMISIÓN DEL ACTIVO, PASIVO Y CAPITAL POR ESCISIÓN.

ASIENTOS
ESCINDIDA GILLETTE DE MÉXICO

	DEBE	HABER
--	------	-------

1a

FONDOS FIJOS	119,446	
BANCOS M.N.	47,963	
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS	8,980,585	
DEUDORES DIVERSOS	32,461	
ANTICIPOS	51,142	
IVA ACREDITABLE	110,192	
AFILIADAS POR COBRAR	221,132	
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	200	
RESULTADO DEL EJERCICIO	2,840,858	
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	10	
GASTOS PUBLICIDAD	7,325	
CENTROS PRODUCTIVOS	10,365,049	
INTERESES PAGADOS	12,967	
PÉRDIDA EN CAMBIOS	137,650	
ISR DEL EJERCICIO	500,000	
ESCINDIDA GILLETTE DE MÉXICO		2,840,858
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		440,698
PROVEEDORES NACIONALES		398,533
AFILIADAS POR PAGAR		503,634
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS		1,731,657
PROVISIÓN IMPUESTOS		4,009,271
OTRAS CUENTAS POR PAGAR		471,760
DOCUMENTOS POR PAGAR AFILIADAS		4,798,425
CAPITAL CONTABLE		50,000
INGRESOS SERVICIOS DE PERSONAL		8,164,186
UTILIDAD Y CAMBIOS		7,956
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		10,000
	\$ 23,426,978	\$ 23,426,978

ASIENTO DE APERTURA POR LA ESCISIÓN.

ASIENTOS
ESCINDENTE GILLETTE DE MÉXICO

CONCEPTO DEBE HABER

2

BANCOS M.N.	5,285,767	
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES	2,149,940	
RESERVAS	2,876,685	
DEPRECIACIÓN EDIFICIO	2,000,657	
DEPRECIACIÓN MAQUINARIA Y EQUIPO	18,155,025	
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA	601,105	
DEPRECIACIÓN EQ.COMPUTO	4,616,494	
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE	3,061,298	
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE INSTALACIÓN	2,033,766	
PROVEEDORES NACIONALES	17,238,319	
PROVEEDORES EXTRANJEROS	4,442,340	
AFILIADAS POR PAGAR	103,915,401	
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS	11,504,896	
PROVISIÓN IMPUESTOS	994,250	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	10,694,021	
IMPUESTOS DIFERIDOS	1,115,677	
CAPITAL CONTABLE	266,665,476	
VENTAS NACIONALES	84,818,239	
VENTAS EXTRANJERAS	2,148,255	
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO	2,288,779	
INGRESOS GRUPO GILLETTE	5,987,745	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	286,287	
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA	14,534,061	
INTERESES GANADOS	687,042	
UTILIDAD Y CAMBIOS	3,065,212	
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	202,054	
RESULTADO DE VENTA ACTIVO FIJO	6,466	
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO	166,111	
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS	813,205	
ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA	24,469,924	
FONDOS HIJOS		243,381
INVERSIONES M.E.		40,659
CLIENTES NACIONALES		63,921,759
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS		22,920,024
DEUDORES DIVERSOS		358,314
ANTIPOSO		3,620,970
IVA ACREDITABLE		7,889,656
MATERIA PRIMA		27,704,147
PRODUCTO SEMITERMINADO		2,589,239
PRODUCTO TERMINADO		29,702,174
		\$

ESCINDENTE GILLETE DE MÉXICO

CONCEPTO	DEBE	HABER
----------	------	-------

2

INV. PROD. TERM. CONSIGNACIÓN		168,153
MATERIALES Y REFACCIONES		11,159,278
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		8,139,986
DOCUMENTOS POR COBRAR AFILIADAS		46,565,164
AFILIADAS POR COBRAR		90,567,947
TERRENOS		6,402,468
EDIFICIOS		11,682,635
MAQUINARIA Y EQUIPO		44,001,636
EQUIPO DE OFICINA		2,293,020
EQUIPO DE CÓMPUTO		12,667,102
EQUIPO DE TRANSPORTE		8,373,312
EQUIPO DE INSTALACIÓN		4,033,798
ANTICIPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO		10,758,144
GASTOS DE INSTALACIÓN		26,172,660
DEPÓSITOS EN GARANTÍA		520,598
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		15,877,437
AGENCIAS PUBLICAS POR PAGAR		23,447,377
DEVOLUCIONES SVENTAS NACIONALES		2,231,128
BONIFICACIONES SVENTAS		1,090,539
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO		908,169
COSTO DE VENTA NACIONALES		30,689,084
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS		1,808,257
FLETES		2,308,519
VARIANTES DE PRODUCCIÓN		352,808
GASTOS PUBLICIDAD		14,547,916
CENTROS PRODUCTIVOS		24,974,557
INTERESES PAGADOS		84,008
PÉRDIDA EN CAMBIOS		1,614,211
REGALÍAS		2,719,275
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		415,612
OTROS INGRESOS		53,248
ISR DEL EJERCICIO		6,736,200
RESULTADO DEL EJERCICIO		24,469,923
	\$ 596,824,495	\$ 596,824,495

TRANSMISIÓN DEL ACTIVO, PASIVO Y CAPITAL POR ESCISIÓN.

ASIENTOS
ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA

CONGENTE DEBE HABER

2a

FONDOS HIJOS	243,381	\$
INVERSIONES M.E.	40,659	
CLIENTES NACIONALES	63,921,759	
CLIENTES INTERCOMPAÑÍAS	22,920,024	
DEUDORES DIVERSOS	358,314	
ANTIPOPOS	3,620,970	
IVA ACREDITABLE	7,889,656	
MATERIA PRIMA	27,704,147	
PRODUCTO SEMITERMINADO	2,589,239	
PRODUCTO TERMINADO	29,702,174	
INV. PROD. TERM. CONSIGNACIÓN	168,153	
MATERIALES Y REFACCIONES	11,159,278	
OTRAS CUENTAS POR COBRAR	8,139,986	
DOCUMENTOS POR COBRAR AFILIADAS	46,565,164	
AFILIADAS POR COBRAR	90,567,947	
TERRENOS	6,402,468	
EDIFICIOS	11,682,635	
MAQUINARIA Y EQUIPO	44,001,636	
EQUIPO DE OFICINA	2,293,020	
EQUIPO DE CÓMPUTO	12,667,102	
EQUIPO DE TRANSPORTE	8,373,312	
EQUIPO DE INSTALACIÓN	4,033,798	
ANTIPOPOS PROYECTOS ACTIVO FIJO	10,756,144	
GASTOS DE INSTALACIÓN	26,172,660	
DEPÓSITOS EN GARANTÍA	520,598	
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	15,877,437	
AGENCIAS PÚBLICAS POR PAGAR	23,447,377	
DEVOLUCIONES S/VENTAS NACIONALES	2,231,128	
BONIFICACIONES S/VENTAS	1,090,539	
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO	908,169	
COSTO DE VENTA NACIONALES	30,689,084	
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS	1,808,257	
FLETES	2,308,519	
VARIANTES DE PRODUCCIÓN	352,808	
GASTOS PUBLICIDAD	14,547,916	
CENTROS PRODUCTIVOS	24,974,557	
INTERESES PAGADOS	84,008	
PÉRDIDA EN CAMBIOS	1,614,211	
REGALÍAS	2,719,275	
GASTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN	415,612	

ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA

CONVENIO DE ESCISIÓN

2a

OTROS INGRESOS	53,248	
ISR DEL EJERCICIO	6,736,200	
RESULTADO DEL EJERCICIO	24,469,923	\$
BANCOS M.N.		5,285,767
RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES		2,149,940
RESERVAS		2,876,685
DEPRECIACIÓN EDIFICIO		2,000,657
DEPRECIACIÓN MAQ. Y EQ.		18,155,025
DEPRECIACIÓN EQ.OFICINA		601,105
DEPRECIACIÓN EQ.CÓMPUTO		4,616,494
DEPRECIACIÓN EQ. TRANSPORTE		3,061,298
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE INSTALACIÓN		2,033,766
PROVEEDORES NACIONALES		17,238,319
PROVEEDORES EXTRANJEROS		4,442,340
AFILIADAS POR PAGAR		103,915,401
PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS		11,504,896
PROVISIÓN IMPUESTOS		994,250
OTRAS CUENTAS POR PAGAR		10,694,021
IMPUESTOS DIFERIDOS		1,115,677
CAPITAL CONTABLE		266,665,476
VENTAS NACIONALES		84,818,239
VENTAS EXTRANJERAS		2,148,255
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO		2,288,779
INGRESOS GRUPO GILLETTE		5,987,745
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		286,287
INGRESOS SERVICIOS DE MAQUILA		14,534,061
INTERESES GANADOS		687,042
UTILIDAD Y CAMBIOS		3,065,212
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		202,054
RESULTADO DE VENTA ACTIVO FIJO		6,466
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO		166,111
OTROS GASTOS NO OPERATIVOS		813,205
ESCINDIDA GILLETTE MANUFACTURA		24,469,924
	\$	596,824,495
	\$	596,824,495

ASIENTO DE APERTURA POR LA ESCISIÓN.

ASIENTOS
ESCINDENTE GILLETTE DE MÉXICO

CONCEPTO	DEBE	HABER
PROVEEDORES NACIONALES	199,002	
AFILIADAS POR PAGAR	26,400,414	
PROVISIÓN IMPUESTOS	5,283,304	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	2,408,652	
DOCUMENTOS POR PAGAR AFILIADAS	1,102,339	
CAPITAL CONTABLE	50,000	
RESULTADO DEL EJERCICIO	6,798,732	
VENTAS NACIONALES	36,180,015	
VENTAS EXTRANJERAS	1,012,419	
ESCINDENTE GILLETTE DISTRIBUIDORA		6,798,732
BANCOS M.I.N.		471,642
CLIENTES NACIONALES		38,182,649
ANTICIPOS		15,189
IVA ACREDITABLE		2,405,495
AFILIADAS POR COBRAR		1,167,467
DEVOLUCIONES S/VENTAS NACIONALES		702,076
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO		1,763,071
BONIFICACIONES S/VENTAS		589,610
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO		439,991
COSTO DE VENTA NACIONALES		14,050,593
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS		483,468
FLETES		303,525
GASTOS PUBLICIDAD		740,521
CENTROS PRODUCTIVOS		8,849,420
INTERESES PAGADOS		1,293
PÉRDIDA EN CAMBIOS		1,585
REGALIAS		1,128,970
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		39,579
ISR DEL EJERCICIO		1,300,000
	\$ 79,434,876	\$ 79,434,876

3

TRANSMISIÓN DEL ACTIVO, PASIVO Y CAPITAL POR ESCISIÓN.

ASIENTOS
ESCINDIDA GILLETTE DISTRIBUIDORA



3a

ESCINDENTE GILLETTE DISTRIBUIDORA	\$	
BANCOS M.N.		6,798,732
CLIENTES NACIONALES		471,642
ANTICIPOS		38,182,649
IVA ACREDITABLE		15,189
AFILIADAS POR COBRAR		2,405,495
DEVOLUCIONES S/VENTAS NACIONALES		1,167,467
DESCUENTOS POR PRONTO PAGO		702,076
BONIFICACIONES S/VENTAS		1,763,071
BONIFICACIONES RENTA ESPACIO		589,610
COSTO DE VENTA NACIONALES		439,991
COSTO DE VENTAS EXTRANJERAS		14,050,593
FLETES		483,468
GASTOS PUBLICIDAD		303,525
CENTROS PRODUCTIVOS		740,521
INTERESES PAGADOS		8,849,420
PÉRDIDA EN CAMBIOS		1,293
REGALÍAS		1,585
PRODUCTOS DIVERSOS DE OPERACIÓN		1,128,970
ISR DEL EJERCICIO		39,579
PROVEEDORES NACIONALES		1,300,000
AFILIADAS POR PAGAR		\$
PROVISIÓN IMPUESTOS		199,002
OTRAS CUENTAS POR PAGAR		26,400,414
DOCUMENTOS POR PAGAR AFILIADAS		5,283,304
CAPITAL CONTABLE		2,408,652
RESULTADO DEL EJERCICIO		1,102,339
VENTAS NACIONALES		50,000
VENTAS EXTRANJERAS		6,798,732
		36,180,015
		1,012,419
	\$	79,434,876
		\$
		79,434,876

ASIENTO DE APERTURA POR LA ESCISIÓN.

CONCLUSIONES

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo, la Escisión de Sociedades es una figura nueva en México que compite fuertemente con otras formas de reestructuración de empresas, dado que se presenta como una alternativa viable a la reestructuración de las mismas, y aunque se han adoptado normas de países extranjeros, el avance es considerable en la normatividad y en el registro contable de esta figura, la cual puede clasificarse con un criterio legal y contable.

Sin embargo, aún existen ciertas lagunas, y en la adaptación a nuestro entorno económico hay que considerar múltiples factores particulares, tales como la inflación, por lo que es muy necesario la reexpresión de la información financiera antes de decidir sobre la escisión y considerar, también, la forma de pensar de las personas, toda vez que en ellas, la separación o escisión no es un término muy común.

La Escisión presenta ventajas de tipo económico (especialmente fiscales y financieras), pues bajo el esquema de Escisión las finanzas, tanto de la empresa escindida como de la escidente (en el caso de una escisión parcial, por ejemplo) simplifican su volumen y esto no representa un gravamen más, lo que es una clara ventaja fiscal.

Además, la escisión representa la creación de una empresa con experiencia y el respaldo de una corporación y, en muchos casos, es una opción donde puede existir mayor oportunidad de crecimiento.

En las ventajas de tipo social en referencia a socios o accionistas, es pertinente mencionar, que hemos encontrado conveniente valorar los efectos que tenga la Escisión en terceros (acreedores, proveedores), y trabajadores, ya que estos últimos generalmente salen perdiendo.

En cuanto al registro contable de la Escisión, vimos que se aplica la Norma Internacional de Contabilidad. Pero, consideramos que debería existir ya una norma mexicana, pues las figuras de la Escisión y de la Fusión de Sociedades, son opciones reales y de amplia aceptación para la reestructuración de las empresas, y nuestro entorno mexicano presenta ciertas características que hacen necesaria una normatividad especializada, regulada y, estudiada al menos por la profesión contable en México.

CONCLUSIONES

Cabe mencionar que cada empresa es única en su operación, aun cuando existan diversos procedimientos para uniformar criterios y, las decisiones en la empresa deben ser tomadas considerando las circunstancias particulares de cada entidad.

Encontramos que la principal ventaja en la figura de la Escisión de Sociedades, es financiera, específicamente fiscal, y aunque son varios los requisitos para que la Escisión sea considerada como tal, fiscalmente hablando, resulta conveniente considerarla cuando se piense en una reestructuración debida a cargas impositivas.

Asimismo, encontramos excesivos los requisitos fiscales que nos exigen, que los socios o accionistas sean iguales por un período de tiempo considerable en las sociedades escindidas, debido a que la escisión se puede presentar como una opción a las posibles diferencias entre socios en la sociedad a escindir.

Recomendamos la figura de la escisión de sociedades como la opción más viable en su aspecto financiero para compañías transnacionales, corporativas, y, en general, para empresas deseosas de maximizar sus utilidades y ampliar sus rangos de operación, ya que son muy convenientes para ellas las ventajas fiscales.

De igual forma, también es valioso mencionar el cuidado especial que merece la escisión en cuanto a sus efectos en los trabajadores de estas empresas, ya que éstos representan lo más valioso en ella, y hay que considerar los derechos que tengan ganados y su productividad; lo que nos hace analizar su efecto, tanto en la motivación organizacional y en su proyecto de desarrollo.

No estimar estos efectos puede llegar a implicar una disminución en las condiciones de trabajo y también, en su estatus, pues no es lo mismo la vida en una empresa grande que en una más pequeña; de cualquier manera es una opción que representa una oportunidad de desarrollo y movimiento en la empresa escindida.

Por último, sólo nos resta esperar y desear que el presente trabajo sea de alguna utilidad teórica y práctica para todos los estudiosos de este singular y trascendente tema y mueva al lector a considerar a la Escisión de Sociedades en sus empresas.

ANEXO

LEGISLACIÓN DE OTROS PAÍSES

A. LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

En base a la legislación española se podrían proponer los siguientes pasos que debieran reglamentarse en el caso de una escisión:

1. Los administradores de la sociedad escidente prepararán un proyecto de escisión. Una vez elaborado éste se abstendrán de realizar cualquier acto o convenio que afecte el proyecto.
2. El proyecto de escisión deberá contener:
 - Los nombres de las sociedades que participen en la escisión o que se crearán al respecto.
 - El procedimiento de canje de acciones que se seguirá para efectos de la división del capital social de la escidente que formará otra sociedad o se incorporará a otra sociedad.
 - La fecha a partir de la cual las operaciones del segmento que se escinde se realizarán en la sociedad escindida.
 - Procedimiento para la constitución de la sociedad o sociedades que se formen con los segmentos que se escinden o para incrementar el capital de la sociedad que absorbe el segmento escindido.
 - Beneficios de la escisión sobre la base de cifras reales y presupuestadas.
 - Determinación de las proporciones de activo y pasivo en función a la parte del capital social que se escinde.
3. Celebración de asamblea extraordinaria de accionistas para conocer el proyecto de escisión y, en su caso, dar su aprobación y determinación de las fechas para llevarlo a cabo.
4. Aviso de escisión que se publicará en el diario oficial o en los periódicos de mayor circulación.
5. Acuerdo de acreedores.
6. Elaboración del balance que servirá de base para la escisión.

7. Constitución de la nueva sociedad a la cual se le aporta capital en la fecha de la escisión, o asamblea para aumentar el capital de la escisionaria.
8. Determinar si hay variaciones de importancia entre el balance previo que se hizo y la escisión.
9. Escisión.
10. Canje de acciones.
11. Inscripción del acuerdo de escisión en el Registro de Comercio.

Como se aprecia, se menciona que la escisión surte efectos a partir de la inscripción del acta de la asamblea donde se acordó, lo cual debe implicar el registro de la nueva empresa escindida, que requiere en lo particular dicho registro. La escisión como proceso de segregación implica el canje de las acciones de la sociedad escidente que se cancelan por las de la escindida que se crea.

Debe quedar claro que en el esquema teórico de escisión, la división del patrimonio y la creación de la nueva sociedad deben suceder, simultáneamente. Aún cuando éste pueda ser el procedimiento práctico, la segmentación y formación de la nueva o nuevas empresas deben ser simultáneas, de tal suerte que las acciones se canjeen; las de la sociedad escidente que se cancelan por las de la sociedad escisionaria que se constituye o aumenta su capital.

El artículo 15 de la Ley de Presupuestos para España señala que, la atribución por la sociedad transmitente a sus socios, según regla debidamente fundada, de los títulos recibidos de las sociedades beneficiarias, determinará la reducción de su capital y reservas en la cuantía necesaria.

Si la sociedad transmitente mantuviera en su patrimonio los títulos recibidos de la sociedad beneficiaria sin atribuirlos a sus socios mediante la reducción a que se refiere el párrafo anterior, la operación no se calificará de escisión sino de simple aportación de activos sometida al régimen tributario general.

Pero qué diferencia hace que las acciones que reciba las mantenga un tiempo corto o largo, de cualquier forma se trató de una aportación a otra sociedad por la que se recibieron acciones que se traspasan a los socios por medio de una reducción de capital.

La escisión debe implicar, el canje de acciones de la escidente por las de la escisionaria sin pasar éstas por la escidente, ya que entonces se trata de una aportación y una reducción de capital pagada con las nuevas acciones obtenidas

por la aportación. Sólo a través de este canje estaríamos ante una escisión y no ante una aportación.

B. LA LEGISLACIÓN ARGENTINA

En la legislación argentina ⁶ se establece la obligación de comunicar a la Dirección General Impositiva, la reorganización, en este caso, la escisión.

El artículo 2o. de la resolución general 2.245 nos dice:

“La comunicación aludida deberá efectuarse, por las entidades continuadoras, mediante nota simple ante la dependencia de este organismo en que se encuentran inscritas y deberá contener como mínimo, los siguientes datos:

1. Denominación, domicilio, actividad y número de inscripción en el impuesto a las ganancias de la empresa continuadora;
2. Denominación, domicilio, actividad y número de inscripción en el impuesto a las ganancias de la o de las empresas antecesoras;
 - c) Fecha de reorganización. Corresponde considerar la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras;
 - d) Constancias de haber cumplido los requisitos de publicidad e inscripción establecidos por el Código de Comercio o, en el supuesto que esta última no hubiera sido otorgada, la de iniciación de los trámites respectivos ante las autoridades competentes;
 - ...
 - h) Fecha hasta la cual las empresas que se reorganizan han estado desarrollando las actividades objeto de las mismas o, en caso de haberse producido el cese de ellas, oportunidad en que tal hecho hubiere tenido lugar;
 - i) Detalle de concepto e importe de los derechos y obligaciones fiscales que la o las antecesoras trasladan a la o las continuadoras, según lo dispuesto por el art. 71 de la ley;
 - j) Apellido y nombre, domicilio y número de inscripción en el impuesto a las ganancias de los titulares en el capital de la o las antecesoras y de la o las continuadoras a que se refieren los incisos anteriores.

“Artículo 2o. inciso f) de la resolución general 2.245

⁶Fiorilli Julio y Deymonnaz Julian Alejandro. Op. Cit. p.55

- f) En los casos de escisión o división de empresas:
1. Sociedad o sociedades que destinan parte de su patrimonio a sociedad o sociedades existentes:
 - 1.1 Capital de la o las sociedades existentes con anterioridad a la recepción del patrimonio que le destinan la o las sociedades a escindirse;
 - 1.2 Capital de la o las sociedades escindidas una vez producida la escisión;
 - 1.3 Importe correspondiente a la parte de patrimonio que la o las sociedades a escindirse destinan a la o las sociedades existentes;
 - 1.4 Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las sociedades existentes al momento de la escisión, correspondiente a los titulares de la o las sociedades escindidas;
 - 1.5 Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la escisión, poseían los titulares a que se refiere el punto 1.4. en el patrimonio destinado por la o las sociedades escindidas a la o las sociedades existentes.

 - 2 Sociedad o sociedades que destinan parte de su patrimonio a la creación de una o más sociedades nuevas:
 - 2.1. Capital de la o las sociedades que se escinden, después de la escisión;
 - 2.2. Capital de la o las nuevas sociedades;
 - 2.3. Capital de la o las sociedades escindidas una vez producida la escisión;
 - 2.4. Importe correspondiente a la parte de patrimonio que la o las sociedades a escindirse destinan a la o las nuevas sociedades;
 - 2.5. Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las nuevas sociedades, al momento de la escisión, correspondiente a los titulares de la o las sociedades escindidas;
 - 2.6. Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la escisión, poseían los titulares a que se refiere el punto 2.5. en el patrimonio destinado por la o las sociedades escindidas a la o las nuevas sociedades.

- 3 Sociedad o sociedades que destinan parte de su patrimonio a sociedad o sociedades existentes y a la creación de una o más sociedades nuevas:
 - 3.1. Capital de la o las sociedades que se escinden, después de la escisión;
 - 3.2. Capital de la o las sociedades existentes con anterioridad a la recepción del patrimonio que le destinan la o las sociedades a escindirse;
 - 3.3. Capital de la o las nuevas sociedades;
 - 3.4. Capital de la o las sociedades escindidas una vez producida la escisión;
 - 3.5. Importe correspondiente a la parte de patrimonio que la o las sociedades a escindirse destinan a la o las sociedades existentes;
 - 3.6. Importe correspondiente a la parte de patrimonio que la o las sociedades a escindirse destinan a la o las nuevas sociedades;
 - 3.7. Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las sociedades existentes al momento de la escisión, correspondientes a los titulares de la o las sociedades escindidas;
 - 3.8. Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las nuevas sociedades, al momento de la escisión, correspondiente a los titulares de la o las sociedades escindidas;
 - 3.9. Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la escisión, poseían los titulares a que se refiere el punto 3.7. en el patrimonio destinado por la o las sociedades escindidas a la o las sociedades existentes;
 - 3.10. Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la escisión, poseían los titulares a que se refiere el punto 3.8. en el patrimonio destinado por la o las sociedades escindidas a la o las nuevas sociedades.

- 4 Sociedad o sociedades que destinan la totalidad de su patrimonio a la creación de dos o más sociedades nuevas:
 - 4.1. Capital de la o las sociedades que se escinden, después de la división;
 - 4.2. Capital de la o las nuevas sociedades;
 - 4.3. Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las nuevas sociedades, al momento de la división, correspondiente a los titulares de la o las sociedades escindidas;

- 4.4. Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la división, poseían los titulares a que se refiere el punto 4.3. en el capital de la o las sociedades divididas.
- 5 Sociedad o sociedades que destinan la totalidad de su patrimonio a dos o más sociedades existentes:
- 5.1. Capital de la o las sociedades que se escinden, después de la división;
 - 5.2. Capital de la o las sociedades existentes con anterioridad a la recepción del patrimonio que le destinan la o las sociedades a dividirse;
 - 5.3. Importe y porcentaje de la participación en el capital de la o las sociedades existentes, al momento de la división, correspondiente a los titulares de la o las sociedades divididas;
 - 5.4. Importe y porcentaje de la participación que, inmediatamente antes de la división, poseían los titulares a que se refiere el punto 5.3. en el capital de la o las sociedades divididas.

La Ley de Sociedades Comerciales ⁷ de Argentina establece, por su parte, los siguientes requisitos para la escisión:

1. Resolución social aprobatoria de la escisión, del contrato o estatuto de la escisionaria, de la forma del contrato o estatuto de la escidente en su caso, y del balance especial al efecto, con los requisitos necesarios para la modificación del contrato social. El receso y la preferencia se rigen por lo dispuesto en los artículos 78 y 79;
2. El balance especial de escisión debe ser lo más próximo posible a la resolución social respectiva, de lo contrario habría que reexpresar las cifras en dicho balance, además será confeccionado como un estado de situación patrimonial;
3. La resolución social aprobatoria incluirá la atribución de las partes sociales o acciones de la sociedad escisionaria a los socios o accionistas de la sociedad escidente, en proporción a sus participaciones en ésta, las que se cancelarán en caso de reducción de capital;
4. La publicación de un aviso por tres días en el diario de publicaciones legales que corresponda a la sede social de la sociedad escidente y en

⁷Fior Illi Julio y Deymonnaz Julian Alejandro. Op. Cit. p.55

- uno de los diarios de mayor circulación general en la república que deberá contener:

- a) La razón social o denominación, la sede social y los datos de la inscripción en el Registro Público de Comercio de la sociedad que se escinde;
- b) La valuación del activo y del pasivo de la sociedad con indicación de la fecha a que se refiere;
- c) La valuación del activo y del pasivo que componen el patrimonio destinado a la nueva sociedad;
- d) La razón social o denominación, tipo y domicilio que tendrá la sociedad escisionaria.

5 Los acreedores tendrán derecho de oposición de acuerdo al régimen de fusión.

6. Vencidos los plazos correspondientes al derecho de receso y de oposición y embargo de acreedores, se otorgarán los instrumentos de constitución de la sociedad escisionaria y de modificación de la sociedad escidente, practicándose las inscripciones según el artículo 84”.

Como se puede observar de las transcripciones anteriores, la serie de requisitos que se establecen para llevar a cabo la escisión en Argentina, derivan de que se trata de una operación muy común.

Por lo tanto, la escisión debe efectuarse de tal suerte que a la fecha en que se acuerde realizarla se constituya la nueva sociedad con los activos y pasivos que se segregan de la sociedad escidente y en la misma fecha se acuerde llevar a cabo la reducción de capital de la sociedad escidente a efecto de cambiar las acciones de la escidente por las de la escisionaria.

Tanto para la creación de la sociedad como para la que reduce el capital, se seguirán las disposiciones en vigor para cada operación; sin embargo, no puede tratarse de una aportación que hace la escidente a la escisionaria a cambio de acciones que entrega a sus socios al reducir su capital, porque éstas son operaciones ya definidas, una aportación y una reducción de capital, sino que se trata de una operación diferente que resume las dos.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ESCISIÓN DE SOCIEDADES, ANÁLISIS FISCAL Y CONTABLE.
Fernando Apáez Rodal.
Ed. ECASA. 1993. México
- 2.- ESTUDIO PRÁCTICO DE LA ESCISIÓN DE SOCIEDADES.
C.P. Rafael Muñoz López.
Ed. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 1997. México
- 3.- FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.
José de Jesús Gómez Cotero.
Ed. Themis, 1997. México
- 4.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
Comisión de principios de contabilidad
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Edición 1997 (Boletín A-8 Y B-10), México
- 5.- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.
Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1997. México
- 6.- LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 7.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 9.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 10.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 11.- LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 12.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México
- 13.- LEY FEDERAL DEL TRABAJO.
Ed. Dofiscal. Edición 1998. México