



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



**ANALISIS FISCAL Y CONTABLE DE LA
ESCISION DE PERSONAS MORALES**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N
RODOLFO DIONISIO PEREZ
JULIO VELAY MENDEZ

ASESOR: L.C. JUAN MANUEL CANO GUARNEROS

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1996

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:
"Análisis Fiscal y Contable de la Escisión de Personas Morales"

que presenta el pasante: Rodolfo Dionisio Pérez
con número de cuenta: 8818149-3 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 29 de enero de 199 6

PRESIDENTE	<u>C.P. Romeo Ruiz Ruiz</u>	
VOCAL	<u>L.D. Miguel Angel Muñoz Galván</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. Juan Manuel Cano Guarneros</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Juan Cortés Cutiérrez</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Ramón Hernández Vargas</u>	



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Análisis Fiscal y Contable de la Escisión de Personas Morales".

que presenta el pasante: Julio Velay Méndez
con número de cuenta: 8813890-9 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría .

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 29 de enero de 1996

PRESIDENTE	<u>C.P. Romeo Ruiz Ruiz</u>
VOCAL	<u>L.D. Miguel Angel Muñoz Galván</u>
SECRETARIO	<u>L.C. Juan Manuel Cano Guarneros</u>
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Juan Cortéz Gutiérrez</u>
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Ramón Hernández Vargas</u>

AGRADECIMIENTOS:

Con todo el agradecimiento, cariño y respeto a la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, que me ha dado tanto, profesionalmente como en la vida también.

Ma. Guadalupe Méndez Morales.

El presente trabajo se lo dedico a usted, ya que por sus consejos, cariño y apoyo mostrado a lo largo de toda mi vida, he logrado realizar una de mis principales metas; gracias Mamá.

Con cariño a:

José Nicolás Segura Méndez
Carlo Velay Méndez
Ramiro Velay Méndez
Guadalupe Velay Méndez

Gracias hermanos, porque todos contribuyeron de una forma muy importante en mi formación.

A el C.P. Juan Manuel Cano Guarneros.

En agradecimiento a su dedicación y apoyo en la preparación de éste importante trabajo.

- A todos los que colaboraron para la realización y culminación de éste trabajo; en especial a mi compañero Rodolfo Dionisio Pérez.

- A mi novia:

Liliana Ramirez Guerrero.

- A todos mis amigos.

A NUESTRA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO Y EN ESPECIAL
A LA F.E.S. CUAUTITLAN

GRACIAS, por habernos forjado como
profesionistas y por el orgullo de ser
universitarios.

A NUESTRO DIRECTOR DE TESIS

**Por su apoyo y desinteresada colaboración
porque eres un gran profesor con espíritu
universitario, éste éxito es tuyo.**

A MI COMPAÑERO JULIO

**Por la culminación de éste objetivo,
por el agrado de haber trabajado juntos
en la elaboración de lo que hoy es nuestra
Tesis Profesional.
Porque ésta amistad se conserve durante
nuestra vida, deseandote lo mejor, GRACIAS.
Sinceramente , Rodolfo.**

**A MIS PADRES
RAYMUNDO Y MARIA**

Sabiendo que jamás existiría una forma de agradecerles ,en ésta vida de lucha y superación constante ,deseo expresarles que mis ideales,esfuerzos y logros han sido también suyos. Este logro lo comparto y dedico a ustedes, haciéndoles saber que sus desvelos y sacrificios no fueron en vano. Con amor,admiración y respeto ... por siempre.

A MIS HERMANOS

A todos y cada uno de los miembros de mi familia, por el apoyo que me dieron en todo momento, hoy comparto con todo cariño éste éxito:obtener el Título Universitario.

A MIS AMIGOS

Existen personas con quienes he compartido realidades comunes,en la celebración de hoy quiero demostrarles mi cariño y aprecio,ya que nuestra esencia como AMIGOS es el apoyo incondicional en los malos y buenos momentos; agradezco su amistad y hago suyo éste anhelo alcanzado.

A ERIKA ALEJANDRA

A ti , que eres muy especial.

ANALISIS FISCAL Y CONTABLE DE LA ESCISION DE PERSONAS MORALES.

INDICE	Página
Introducción.	
I. Antecedentes	
1.1 Antecedentes Generales	2
1.2 Antecedentes en México	5
II. Aspectos Generales.	
2.1 Definición etimológica y literaria de la escisión de sociedades	7
2.2 Definiciones diversas de la escisión de sociedades	7
2.3 Definición fiscal	11
2.4 Definición mercantil	13
2.5 Definición de la empresa escidente	15
2.6 Definición de la empresa escindida	16
2.7 Objetivos de la escisión	17
2.8 Características de la escisión de sociedades	22
III. Tipos de escisión.	
3.1 Escisiones reconocidas por la Legislación Mexicana	23
3.2 Diferentes tipos de escisiones	
3.2.1 Criterios extranjeros y de tratadistas	25
3.3 Escisión de una sola sociedad.	
3.3.1 Escisión simple	30
3.3.2 Escisión por absorción	31

3.3.3 Escisión combinada simple	32
3.4 Escisión de dos o más sociedades (escisiones múltiples).	
3.4.1 Escisión-fusión cruzada	33
3.4.2 Escisión por absorción cruzada	34
3.4.3 Escisión cruzada combinada	35
3.4.4 Escisiones complejas combinadas	36
3.5 Operaciones combinadas de fusión y escisión	37
3.6 Atendiendo a la subsistencia o desaparición de la sociedad escidente.	
3.6.1 Escisión total	38
3.6.2 Escisión parcial	38
3.6.2.1 Escisiones parciales propiamente dichas	38
3.6.2.2 Escisión parcial con aportación de activos	38
3.6.2.3 Escisiones parciales en operaciones combinadas	39
IV. Aspectos legales de la escisión de sociedades.	
4.1 Naturaleza jurídica de la escisión	41
4.2 Procedimiento legal a seguir para efectuar una escisión	42
4.3 Sociedades que pueden escindirse	52
4.4 Ejemplo de un acuerdo de escisión	53
4.5 El canje de acciones	62
V. Aspectos fiscales de la escisión de sociedades.	
5.1 Código Fiscal de la Federación.	
5.1.1 Análisis del concepto de escisión de sociedades	63
5.1.2 Enajenación de bienes por escisión de sociedades	64
5.1.3 Aviso de escisión a presentar ante la S.H.C.P	71

5.1.4 Registro Federal de Contribuyentes	74
5.1.5 Cancelación del Registro Federal de Contribuyentes	75
5.1.6 Responsabilidad solidaria	76
5.1.7 El dictamen fiscal y la terminación anticipada del ejercicio por escisión	77
5.2 Impuesto sobre la Renta	
5.2.1 Ganancia para efectos del Impuesto sobre la Renta	80
5.2.2 Pagos provisionales	82
5.2.3 Ajuste semestral a los pagos provisionales	92
5.2.4 Costo fiscal para acciones adquiridas por escisión	96
5.2.5 Deducción de inversiones	105
5.2.6 Pérdidas fiscales	108
5.2.7 Escisión del resultado fiscal	110
5.2.8 Escisión de las deducciones autorizadas	114
5.2.9 Estimación de ingresos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	115
5.2.10 Dividendos	116
5.2.11 Consolidación fiscal	119
5.3 Impuesto al Activo.	
5.3.1 Causación del impuesto	120
5.3.2 Pagos provisionales	122
5.3.3 Acreditamiento del Impuesto al Activo	129
5.3.4 Puntos no previstos en la Ley del Impuesto al Activo	130
5.4 Impuesto al Valor Agregado	131
5.5 Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles	132
5.6 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	133

VI. Tratamiento contable de la escisión de sociedades.	
6.1 Aspectos generales del tratamiento contable de la escisión de sociedades	134
6.2 Aspectos sobre la valuación accionaria	137
6.2.1 Escisión de una sociedad en forma proporcional a la participación de cada accionista	137
6.2.2 Escisión de una sociedad con un valor adicional a la participación en el capital social	137
6.3 Caso práctico de una escisión total de una sociedad mercantil	139
6.4 Caso práctico de una escisión parcial de una sociedad mercantil	157
Conclusiones	172
Apéndice	175
Bibliografía	186

INTRODUCCION.

El entorno en que se desarrollan actualmente los negocios mercantiles es sumamente dinámico; por lo tanto está en continua evolución. Para que subsistan con éxito surge la necesidad de adecuarlos a las circunstancias cambiantes derivadas de esa evolución.

Una herramienta útil para poder subsistir, ser más competitivo y desarrollarse es la reestructuración o reorganización de los negocios mercantiles, y la escisión de sociedades puede ser una solución.

Es evidente que ésta figura tan singular y novedosa tendrá un mayor auge en el futuro, muchos negocios se canalizarán a través de mecanismos como la escisión de sociedades, por eso es indispensable conocer los elementos teóricos y prácticos para el análisis y comprensión de éste novedoso tema.

En éste trabajo analizaremos los aspectos contables, fiscales y legales de la escisión de sociedades, así como las deficiencias legislativas, principalmente en aspectos fiscales, fundamentando nuestros puntos de vista.

En materia fiscal, es amplio el contenido de las disposiciones y en la mayoría de los casos, resulta bastante compleja su interpretación. Es por ello que en el siguiente trabajo a desarrollar se considerarán los puntos de mayor aplicación y los que presentan cierto grado de complejidad, los cuales desarrollaremos a manera de ejemplos, con la finalidad de explicar al lector en forma práctica y sencilla, todo lo relacionado con el tema.

Asimismo se verá dentro del caso práctico, el desarrollo de una escisión parcial y una total; el tratamiento contable que conlleva el caso hipotético de ambas escisiones, que desde nuestro punto de vista es el más indicado.

La finalidad primordial del presente trabajo es poner a disposición de los interesados en éste tema, una guía de utilidad práctica con los tópicos más comunes que puedan presentarse en una escisión de sociedades.

También fomentar una inquietud en los interesados sobre éste tema de actualidad, en lo que se refiere a su tratamiento contable y fiscal, materia de investigación que lleva una serie de posibilidades que seguramente producirán diversos estudios, los que irán definiendo aspectos que a la fecha son considerados como conjetura teórica.

Se espera que ésta investigación pueda dar nociones de como se desarrolla y se liga ésta figura, dentro de nuestra profesión contable y en la práctica de ésta.

Aunqua existen variadas estrategias que permiten a las sociedades solucionar sus problemas, ponemos a consideración del lector éste trabajo con el objeto de conocer y evaluar ésta forma de reestructuración de sociedades.

I. ANTECEDENTES.

1.1 Antecedentes Generales.

La escisión de sociedades es una figura jurídica propia del régimen de personas morales.

A mediados de éste siglo, dentro del medio económico se podía observar un periodo de desarrollo, la necesidad de creación de nuevas empresas, la satisfacción de necesidades, etc.

La escisión de sociedades es un mecanismo que contribuyó al proceso tendiente a incrementar el número de empresas en esos tiempos.

Hoy en día intervienen múltiples factores tanto internos como externos, que suscitan que los socios modifiquen sus decisiones en lo referente a las metas y objetivos de la empresa. Estos factores son: la continua devaluación de nuestra moneda (principalmente con el dólar), la competencia tanto interna como externa en el mercado, el Tratado de Libre Comercio, la desestabilidad económica del país; lo que trae como consecuencia, falta de liquidez e incertidumbre en el negocio.

Por consiguiente la prioridad u objetivo de las sociedades actuales, es la sobrevivencia, buscando y empleando medios o estrategias adecuadas para subsistir y ser más competitivos en el mercado.

Una de las muchas estrategias para que los negocios actuales sigan desarrollándose y sean más competitivos, es la escisión de sociedades.

La escisión de sociedades, inicialmente es estudiada y reglamentada, en Francia. Esta era controvertida y su empleo motivó decisiones jurisprudenciales, situación que no podía seguir así y que requería validez o reconocimiento legislativo. Esto se alcanzó el 20 de Julio de 1966, dentro de los artículos 317 y subsecuentes de la "Ley Francesa de Sociedades Comerciales".

En Italia, estudiosos de éste país consideraban a la escisión como una fusión inversa, por consiguiente la fusión estaba legislada en su "Código de Comercio", desde el año de 1882, derivándose que por vía jurisprudencial se admitiera la procedencia de la escisión de sociedades.

Tiempo después, la legislación Italiana acepta la viabilidad de la escisión como instrumento contrario a la fusión, dentro del régimen del "Código Civil" de 1942.

En 1956 en una importante resolución de la Corte de apelaciones de Génova, y por conducto jurisprudencial se admitió la procedencia de la escisión. Cabe mencionar que

en éste país no existe norma expresa que prevea los procedimientos de la escisión y esto implica variadas controversias jurisprudenciales.

Algunos tratadistas del derecho sobre sociedades, consideran que en Italia fué el primer país en que tomó estado legal la escisión; ya que en 1882 se legisló a la fusión y de aquí se manejó inversamente a la escisión.

Argentina, es otro de los casos en donde a través del ordenamiento fiscal se reconoce a la figura de la escisión de sociedades, en 1971 mediante un decreto reglamentario se definió a la escisión de sociedades como sigue:

"Se entenderá por división de empresas: al acto por el cual una entidad se fracciona en nuevas empresas jurídicas y económicamente independientes, siempre que al momento de la división, el 80% de los capitales de las nuevas entidades, considerados en su conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora."

La actual "Ley del Impuesto sobre la Renta de Argentina" conserva dicha normatividad.

De igual manera ésta situación se da en el derecho norteamericano en donde a ésta figura se le da una connotación de forma de organización empresarial, figura que es regulada por el I.S.R. de los E.U.A.

Por otra parte en España, en la "Ley sobre el Régimen Fiscal de la Fusión de Empresas", del 26 de Diciembre de 1980, se comenzó a reconocer formalmente a la escisión; aunque anteriormente hay indicios de que ya se empezaba a reglamentar determinados aspectos de la escisión. Por ejemplo, la "Orden del 05 de Abril de 1965", la "Ley 52" del 19 de Diciembre de 1974, en la "Ley de Cooperativas" en su artículo 45 preveé la posibilidad de *"desdoblamiento de una cooperativa en dos o más, pero sometiendo el proceso a las reglas que en garantía de los diversos intereses en juego se establezcan reglamentariamente."*

En el artículo 44 de la misma ley, fija como motivo de disolución, *"La escisión o desdoblamiento que afecte a todos los socios y a todo el patrimonio cooperativo"*. Asimismo se establecen las reglas a las que se sujeta la escisión de cooperativas en el Reglamento aprobado por Decreto el 16 de Noviembre de 1978.

Por último, continuando con los países que estudiaron y reglamentaron a la escisión de sociedades, la "Ley de Sociedades Anónimas Brasileña" da estado legal a la escisión de sociedades, en el año de 1976 en sus artículos 229 al 234.

Resulta congruente mencionar que la escisión de sociedades ya se encuentra reglamentada en forma profunda y amplia en éste país, debido a los antecedentes y experiencias recopiladas en otras legislaciones, previendo situaciones o circunstancias ocurridas en los otros países.

1.2 Antecedentes en México.

Al analizar la Leyes mexicanas, se ha intentado descubrir el origen o procedencia de la escisión de sociedades.

Las Leyes que nos dan la pauta de el posible surgimiento de la escisión de sociedades, son las siguientes:

La "Ley de Instituciones de Seguros" en su artículo 66, a través del denominado traspaso de cartera de una institución a otra; así también en el artículo 95 y 124 de la misma Ley, que regula el traspaso de cartera por causa de liquidación de alguna Institución de Seguros.

Por otro lado en la "Ley de Instituciones de Finanzas", en su artículo 78 estipula que se requiere autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la cesión de activos o pasivos de una Institución de Finanzas a otra.

El autor Carlos Sánchez Mejorada, en su revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, considera que particularmente en México, existen motivos que dieron origen a la escisión, como son 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 figura permitió el separar activos bancarios de los no bancarios y salvar de ésta manera parte del patrimonio evitando que cayera en manos del gobierno al nacionalizarse los bancos.

El reconocimiento legislativo comienza en 1991, en el "Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público" de la Cámara de Diputados, sobre la iniciativa de la Ley que establece y que reforma otras Leyes Federales del año mencionado. Sin embargo no se contaba con una definición de la escisión en las Leyes Fiscales, lo que generaba dudas respecto a cuáles tipos de escisión se contemplaban en las leyes tributarias.

El Licenciado Manuel Tron, en la ponencia presentada ante la Comisión de Derecho Fiscal y Financiero de la Barra Mexicana de Abogados, señala en referencia a los antecedentes previos que motivaron el reconocimiento fiscal de la escisión, lo siguiente:

"El origen fiscal de la escisión de sociedades no es la excepción, y tenemos algunos antecedentes previos a su regulación en 1992 en el Código Fiscal de la Federación, como la realizada por Inversora Bursátil, S.A. de C.V., Casa de Bolsa, publicada el 04 de abril de 1990, en donde se acude a las autoridades fiscales con el objeto de solicitar se dé el régimen fiscal aplicable a éste tipo de operaciones".

A partir de 1992 se incorpora en el Código Fiscal de la Federación, el concepto de escisión, con esto han sido más notorios los cambios en los ordenamientos fiscales, tendientes a regular ésta nueva figura jurídica introducida a México.

También en lo relacionado en el marco legal, la escisión no se encontraba contemplada en las Leyes Mercantiles, lo cual generaba una ausencia de elementos legales específicos para su adecuado manejo; por lo tanto fué necesario recurrir a Legislaciones Extranjeras, ya que éstas ya contemplaban y reglamentaban ésta figura.

En el Diario Oficial del 11 de Junio de 1992, para efectos mercantiles se regula en México por primera vez a la escisión de sociedades, ésta reglamentación entró en vigor al día siguiente, a través del Capítulo IX de la Ley de Sociedades Mercantiles.

Después de analizar lo anterior, se puede deducir que la reglamentación de la escisión de sociedades en México es prácticamente muy reciente. También en los últimos años ha habido constantes cambios en las disposiciones por parte de las autoridades fiscales, como por ejemplo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, el Código Fiscal de la Federación, etc.

Debido al gran interés que ha surgido por éste tema, a continuación realizamos un análisis detallado del marco legal, contable y fiscal.

II. CONCEPTOS GENERALES.

2.1 Definición Etimológica y Literaria de la Escisión de Sociedades.

Para poder manejar y analizar a la escisión de sociedades comencemos por definirla.

La palabra escisión etimológicamente proviene de latín "SCISSIONIS" y significa cortadura, rompimiento, división.

En el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a la escisión como: cortar, dividir, separar.

Derivado de éstas definiciones y enfocado a las sociedades, podemos definir llanamente a la escisión, como la separación o división de una sociedad.

2.2 Definiciones diversas de la escisión de Sociedades.

El autor Apaez Rodal, en su libro, "Escisión de Sociedades" nos dice lo siguiente:

"La escisión es la figura jurídica que más se adopta a la reorganización de empresas, al agrupar a sus socios en una nueva sociedad consecuencia de tal operación, es jurídicamente distinta de la que le da origen y crea un nexo de aparente identificación, por ello es de orden económico, inclusive impositivo, pero que nos hace a los atributos intrínsecos de la personalidad.

Es la operación por la cual una sociedad transfiere, después de la disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio a dos o varias sociedades preexistentes o nuevas, mediante la atribución a sus asociados de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación."

Roberto del Toro, en su libro denominado "Estudio sobre Fusiones y Escisiones", define a la escisión como :

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

Betes y Miguel P. Saso, en su obra "Sociedades Anónimas: Constitución, Modificación y Extinción", señala lo siguiente:

"La escisión es un Instituto Jurídico que regula la segregación de una porción del patrimonio activo de una sociedad comercial en funcionamiento para, sin disolverse, destinarla a la formación de una nueva sociedad o incorporarse a una sociedad ya existente".

Alfredo Rocafort Nicolán, en su libro "Contabilidad de Sociedades", define a la escisión de sociedades como sigue:

"Escisión es la extinción de una sociedad y la división de su patrimonio en dos o mas partes, cada una de las cuales se traspasará en bloque a una sociedad de nueva creación o será absorbida por una sociedad existente, recibiendo los socios o partícipes de la sociedad que se extingue un número de acciones de las nuevas sociedades o de las absorbentes, según los casos, proporcional al valor de sus respectivas participaciones en aquella".

La Comunidad Económica Europea, también define a la escisión de sociedades, por medio de la Comisión de las Comunidades Europeas, en su propuesta de directriz del 15 de Enero de 1969, referente al régimen fiscal aplicable, a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, cuando intervienen sociedades de estados miembros de la Comunidad Económica Europea, señalando lo siguiente:

"Escisión es la operación por la cual una sociedad transfiere, después de la disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio a dos o varias 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, de la paridad contable de éstos títulos".

La característica fundamental de ésta figura consiste, 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 o bien extinguiéndose, sólo se desprende de bienes, derechos y obligaciones.

La figura de la escisión ha sido analizada en diversos países, en nuestra nación ha tenido muy poco desarrollo; por consiguiente es importante mencionar algunas definiciones de los países pioneros dentro de éste ámbito, así como de algunos estudiosos que dan sus definiciones sobre la escisión de sociedades.

A continuación daremos algunas definiciones que consideramos las más importantes, para poder analizar y entender ésta figura.

En España en la "Ley sobre el Régimen Fiscal de la Fusión de Empresas", en su artículo 15 establece las siguientes definiciones:

a) *"La extinción de una sociedad y la división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasara en bloque a una sociedad de nueva creación o será absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios partícipes de la sociedad que se extingue, un número de acciones de las sociedades beneficiarias de la escisión, proporcional al valor de sus respectivas participaciones en aquella."*

b) *"La división del patrimonio de una sociedad sin extinguirse, traspasando en bloque una o varias partes del mismo a las sociedades de nueva creación o a las sociedades ya existentes a cambio de acciones de tales sociedades."*

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

Dentro de la "Ley de Sociedades Comerciales de Argentina", en el punto 88 de la Sección II, Capítulo I, indica que hay escisión cuando:

a) *Una sociedad sin disolverse destina parte de su patrimonio para fusionarse con sociedades existentes para participar con ellas en la creación de una nueva sociedad;*

b) *Una sociedad sin disolverse destina parte de su patrimonio para constituir una o varias sociedades nuevas;*

c) *Una sociedad se disuelve sin liquidarse para constituir con la totalidad de su patrimonio nuevas sociedades".*

Carlos Zavala Rodriguez, expone en su libro, "Fusión y Escisión de Sociedades" define el concepto como :

"Es un desmembramiento de los medios de producción de una sociedad, en provecho de dos o más, que remuneran el aporte que se les hace respectivamente con la entrega de acciones nuevas emitidas por ellas".

El autor Español José Sánchez Olivan, en su obra titulada "La Fusión de Sociedades", nos expone a la escisión de la siguiente manera:

"La escisión es, en una primera aproximación, un problema de naturaleza económica inversa a la fusión puesto que, en definitiva, se produce una dispersión del patrimonio de la sociedad o sociedades que se escinden".

2.3 Definición Fiscal.

El Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, sobre la iniciativa de leyes que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales para 1991, señala que la escisión de sociedades 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, accionistas y únicamente se desconcentren las sociedades para operar de acuerdo con otras formas de organización que su operación comercial, productiva, bursátil, económica, jurídica o financiera les obliga".

La definición del dictamen de la Cámara de Diputados no hace referencia a que la parte escindida se incorpore a una sociedad existente o forme una nueva sociedad.

A partir de 1992 se incorpora en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-A, el concepto de escisión de sociedades; con ésta disposición se cubre una de las lagunas que existían anteriormente.

El actual artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación, señala la siguiente conceptualización de escisión de sociedades para fines fiscales:

"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:"

Escisión Parcial:

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

Escisión Total:

b) "Cuando la escidente transmite la totalidad de sus activos, pasivos y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera".

De lo anterior podemos ver que se requiere del nacimiento previo de la(s) sociedad(es) escindida(s) y posteriormente a ello, la transmisión patrimonial que efectúa la escidente y una modificación estatutaria al contrato social de la escidente.

También de la definición anterior se puede visualizar que los únicos tipos o modalidades de escisión que están regulados fiscalmente, son los estipulados por el Código Fiscal de la Federación y que citamos anteriormente, de modo que no se prevé ningún otro tipo de modalidades derivadas de éstas u otras; pueden surgir otras figuras semejantes a la escisión como veremos mas adelante, mas sin embargo conllevan ciertas particularidades que para fines fiscales gravarían impuestos o se tomarían como otra figura jurídica y/o fiscal.

De ésta definición también se desprende que para que exista escisión, fiscalmente hablando, es indispensable la creación de una o más empresas que, subsistan únicamente con una porción patrimonial de la sociedad escidente; o bien extinguirse por haberle transmitido en su totalidad.

En el supuesto de que una entidad, decida escindir e incorporar parte de su patrimonio a otras sociedades ya existentes, no daría escisión para efectos fiscales, ya que la definición citada, precisa o delimita que las sociedades que reciben el patrimonio de la escidente deben ser creadas únicamente para éstos fines; en éste caso se tomaría este tipo de transmisiones como una cesión de deudas, enajenación de activos, cesión de derechos sobre acciones a los accionistas de la enajenante con implicaciones de dividendos, capitalización de pasivo en la adquirente, etc.

Nota: En la definición del artículo 15-A, inciso b), ver apéndice de las reformas fiscales.

2.4 Definición Mercantil.

Dentro de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 228 Bis, se define a la escisión de Sociedades como :

"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 mas partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación".

Al analizar la definición anterior, podemos observar que los tipos de escisión que contempla la Legislación Mercantil y el Código Fiscal de la Federación son los mismos, las denominadas parciales y las totales.

Cabe mencionar algunas conceptualizaciones de índole mercantil dentro de este apartado para tener un panorama de otros autores, recalando que la definición anterior es la válida para fines legales.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la escisión de la siguiente manera:

"La característica del fenómeno consiste realmente en una división o separación de bienes y de actividades de una sociedad, que se transmiten a otras sin que se extinga la sociedad escidente que sólo se desprende de bienes y derechos de su activo".

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., conceptualiza a la escisión de la siguiente forma:

"La escisión es una forma de desconcentración, de especialización, de división de una o más filiales, una o más sociedades ceden parte de sus activos y de las funciones a favor de otra existente o que se crea que habrá en éstas mismas actividades cedidas".

Dentro de éste ámbito del Derecho Mercantil podemos citar las aportaciones que nos dan los siguientes catedráticos:

Para Roberto Mantilla Molina, en su libro "Derecho Mercantil" cita a la escisión como :

"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 creación de nuevas sociedades para absorber parte del patrimonio y de las actividades de una preexistente".

Según Barrera Graff Jorge, en su libro "Instituciones de Derecho Mercantil" , nos dice :

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

En conclusión nosotros podemos definir a la escisión de sociedades, como la división de una sociedad que puede desaparecer o no, en dos o más sociedades nuevas, que adquieren personalidad jurídica y patrimonios propios.

Después de analizar las definiciones citadas, podemos ver que de diferente forma siguen perdurando los capitales y accionistas en el medio económico, sólo se separan para formar nuevas organizaciones con mayor eficiencia y productividad; en otras palabras, es una reestructuración del ente original con el fin de obtener determinados beneficios futuros.

2.5 Definición de la Empresa Escidente.

Anteriormente citamos el concepto de escisión de sociedades, por lo que resulta necesario conocer y definir los elementos que intervienen en esta.

Los elementos que participan en una escisión, son la sociedad escidente y la sociedad escindida.

En la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 228-Bis, así como en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-A, dentro de sus conceptualizaciones anteriormente citadas, definen a la sociedad escidente.

Básicamente podemos deducir de las dos definiciones anteriores, el siguiente concepto de la sociedad escidente:

Es la sociedad que divide la totalidad o parte de su patrimonio, en dos o mas partes y que son transmitidos a la(s) sociedad(es) de nueva creación.

Una manera mas sencilla podría ser también: la sociedad que cede ya sea parcial o totalmente su patrimonio a otra(s) sociedad(es).

2.6 Definición de la Empresa Escindida.

De igual forma las Legislaciones Mexicanas anteriores, hacen mención a esta sociedad y podríamos definirla de la siguiente forma:

La sociedad que recibirá la aportación del patrimonio y obligaciones de la sociedad escidente, y que deberá ser de nueva creación; o también como:

Aquella sociedad que recibe ya sea parcial o totalmente bienes y deudas de la sociedad escidente, con el objeto de tener una mayor eficiencia en cuanto a su organización como sociedad.

Es importante recalcar, en lo que se refiere a la transmisión del patrimonio que efectúe la sociedad escidente a la sociedad(es) escindida(s), que se llevan a cabo por cuenta de sus socios, o sea que se deberá considerar como una aportación de los propios socios, ya que si se considera como una aportación de la sociedad, se hablará de una sociedad afiliada.

Por consiguiente, los socios de la escidente lo serán también de la escindida, ya que dentro de éstas se encuentra incorporado parte o la totalidad de sus capitales originalmente suscritos.

2.7 Objetivos de la escisión.

En las grandes empresas se ve la necesidad de emplear nuevas técnicas de organización, para transformar de manera substancial sus actividades propias y cotidianas, buscando una mejor organización operativa y mayores márgenes de utilidad.

Las sociedades dentro de su proceso evolutivo, al crecer y abarcar mayor mercado, su volumen de operación se incrementa, por lo que a la administración le cuesta mayor trabajo controlar todas las áreas, esto trae como consecuencia algunos problemas, descuidos o simplemente ya no se les proporciona la atención adecuada a todos los departamentos. En estos momentos los administradores al buscar herramientas y estrategias, encuentran en la escisión de sociedades una alternativa para reorganizar los procesos administrativos de la entidad.

Al analizar la finalidad del porque se busca escindir una sociedad, podemos afirmar que el motivo primordial, es el de una reestructuración de la actividad económica de la entidad.

A continuación mencionaremos los principales motivos de escindir una sociedad, ejemplificando los supuestos:

a) Por causas de descentralización.-

El motivo principal de este punto, es que resulta conveniente para una empresa que tenga un volumen alto de operaciones y una administración centralizada, el desconcentrar actividades secundarias, creando varias sociedades escindidas mas productivas; así como abarcar otras actividades complementarias al giro de la sociedad original.

Es importante haber llevado a cabo una mesurada planificación, para poder llegar a la resolución, de que debido a las características propias de la entidad, resulte más conveniente crear nuevas entidades que operen en forma independiente, que crear sucursales. Esto se puede determinar realizando un estudio operacional y también tomando en cuenta otros factores, como pueden ser, el costo financiero relacionado con la escisión, así como también considerar otras posibles alternativas o estrategias de reestructuración.

El escindir una sociedad promueve la eficiencia en las sociedades, al segmentar las responsabilidades de administración y dirección en varios comités, direcciones y consejos.

En resumen la causa de la descentralización de actividades, es para aquellas empresas muy grandes que necesitan dividir las actividades con menor importancia,

para que sean manejadas por la(s) escindida(s), y de ésta forma separar la actividad o giro principal, de las actividades secundarias y obtener un mejor control, tanto informativo, administrativo u operacional, según sea la finalidad de la escisión.

b) Escisión de una sociedad para obtener beneficios fiscales.-

Esto es factible por ejemplo: al querer reestructurar la tenencia de activos fijos entre varias entidades, sin que ésto repercuta en el pago de impuestos por la transmisión de éstos, ya que como veremos más adelante, si se reúnen ciertos requisitos fiscales, el traspaso de estos activos no se consideran como operaciones de compra-venta.

La L.I.S.R. dentro de sus disposiciones no considera a la escisión como una enajenación de acciones, por supuesto si se cumplen algunos requisitos, es por ello que los accionistas al realizar este proceso, traspasan bienes y derechos. Dentro de estos bienes, incluyen activos fijos en donde la(s) escindida(s) poseerán la tenencia de estos activos, sin generar impuesto alguno por recibir estos activos, excepto en bienes inmuebles, punto que se analizará posteriormente.

c) Escisión de una sociedad para evitar conflictos laborales.-

Cuando una sociedad tiene en diferentes localidades centros productivos, y los trabajadores cuentan con diferentes sindicatos y contratos de trabajo, se crean conflictos, por mencionar el más común, el reparto de utilidades. Una solución sería que cada centro de trabajo se separe y opere en forma independiente, así cada entidad o sociedad nueva tendría su propio sindicato, su contrato colectivo de trabajo y el reparto de utilidades sería mas justo.

También se puede presentar el caso de que en algunas empresas, el personal con el que se cuenta no se encuentra en su totalidad sindicalizado. La administración al evaluar los riesgos laborales, pueden determinar un posible conflicto en cuanto a las relaciones patrón-sindicato, es aquí donde puede surgir la escisión como una posible solución, al separar el personal sindicalizado del que no lo esta en otra(s) compañía(s), para que no afecte en forma general a todo el ente económico y así evitar posibles paros, huelgas, etc.

d) Escisión de una sociedad para solucionar un aspecto de mercado.

Se puede presentar el caso de que una empresa elabore dos tipos de productos, un producto que se fabrica a grandes volúmenes y a precios bajos; y otro que es de gran calidad o exclusivo y más caro. Los clientes y/o consumidores identifican estos productos con una marca comercial, esto genera problemas de imagen, publicidad, descuentos por volumen con los clientes, plazo en el cobro de la cartera, etc.

Una viable solución sería que se escindiera la sociedad, crearse dos nuevas sociedades y que subsista la escidente. Una de las escindidas se encargaría de la comercialización de la línea de los productos económicos bajo otra denominación y la otra de la función de transportación de los productos.

La escidente por su lado, continuaría con la fabricación de los dos tipos de productos, pero sólo con la comercialización de los productos exclusivos.

e) Por razones de nuevos accionistas.-

En un momento dado se requiere de la aportación de nuevos capitales, para lanzar un nuevo producto al mercado y competir con otras empresas.

Puede presentarse la situación, de que ciertos accionistas no quieran que los nuevos accionistas tengan participación en las utilidades del producto que fabrican en su empresa y que genera mucha utilidad.

Así que se decide escindir la sociedad, crear una nueva con capitales de la escidente y los de reciente incorporación, la escindida toma la actividad productiva del nuevo producto y la escidente, sin incluir a los nuevos accionistas, subsiste con la actividad productiva del producto original. Por lo tanto de esta forma, los nuevos accionistas no participarán en la utilidades del producto que no se quería que interviniera.

f) Por motivos de conflictos o controversias de los accionistas.-

Otra posible razón para motivar una escisión, son el solucionar 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 éstos objetivos.

Ejemplificando este otro punto, tenemos una entidad en la cuál se requiere de nuevas aportaciones para invertir en nueva tecnología, para poder desarrollarse y competir en el mercado.

Existen un grupo de accionistas a los cuales no les interesa este proyecto, porque no quieren arriesgar su capital o simplemente no desean invertir. Una posible alternativa es llevar a cabo una escisión, en la cual la sociedad escidente incrementa su capital social y contrata financiamientos.

Por otro lado en la escindida se encontrarán los socios que no invirtieron y a esta sociedad se le encomiendan otras actividades secundarias o complementarias al giro de la escidente.

Se les reeditarán a los accionistas que no desearon invertir, un porcentaje de utilidades constante, acorde a sus proporciones y con algunas restricciones en caso de incremento de utilidades por el nuevo proyecto.

g) Por posibles financiamientos.-

Puede suscitarse el caso de que una sociedad requiera de financiamientos para poder crecer y competir, pero tiene demasiado apalancamiento, esto origina pérdida de oportunidades de créditos.

Una solución es la escisión de la sociedad, creando una nueva sociedad a la cual se le transmitan una parte considerable de los activos de la escidente y ningún pasivo. De esta manera la sociedad escindida sí podrá recibir un financiamiento a largo plazo y tener mayor oportunidad de subsistir o crecer.

La sociedad escidente puede, en un momento dado, encargarse de comercializar algunos productos de la sociedad escindida, para aprovecharla como una red de distribución y tener un alivio económico.

h) Para resolver problemas operacionales.-

Un planteamiento de esto sería lo siguiente:

Una empresa cuenta con dos líneas de productos en plantas separadas, se realiza un estudio operacional y se demuestra que debido a las características de esta empresa, cada una de las plantas necesita de su propio programa de producción, su propio sistema de almacenaje, control de inventarios, desarrollo y control de personal, etc.

Esto origina resultados no favorables, ya que en el área de producción, se han generado fallas cuya responsabilidad no se puede ubicar, esto se podría solucionar escindiendo a la sociedad, subsistiendo la escidente y creando una nueva.

Así se tendrían dos empresas, una por cada planta, cada una con su propia actividad e independencia y con una estructura orgánica completa para el integral desarrollo de sus funciones. Al fragmentar un todo en partes se tendrá un mayor control, las entidades tendrán una mayor eficiencia operacional al dividirse. Deslinda más responsabilidades con la finalidad de que al ser más pequeñas las entidades establezcan adecuadamente los canales de comunicación, y esto ayude a tener un mejor manejo de las actividades por parte de los administradores.

i) Por razones de información.

Debido a que la administración de un ente económico requiere información más verídica e independiente de las actividades de mayor o menor margen de utilidad.

Se puede tomar la decisión de escindir la sociedad, a fin de canalizar estas actividades productivas diferentes, en cuanto al margen de utilidad, con objeto de reflejar resultados independientes y más confiables.

Después de señalar algunos motivos o causas por los que en un momento dado resultaría conveniente escindir una sociedad, es importante mencionar que la reestructuración de las entidades no es una encomienda fácil, ni tampoco debe llevarla a cabo una sola persona. Lo más conveniente es que sea un comité de funcionarios de la empresa, apoyándose en asesores externos, como el Contador Público, el Economista o el Abogado.

Es conveniente mencionar que los accionistas que se incorporan a la(s) escindida(s) o los que permanecen en la escidente, se realizan con ellos, acuerdos en los cuales, se estipula lo referente a su valuación accionaria (se verá más adelante), y las utilidades; todo esto es con previo consentimiento y autorización de los accionistas.

Hemos citado algunas de las principales causas que motivan a una sociedad a recurrir a la escisión como una alternativa o estrategia, cabe aclarar que éstas no son las únicas ya que pueden existir algunas otras; sin embargo pensamos que la finalidad principal de una escisión, es el obtener una mayor eficiencia administrativa u operacional.

2.8 Características de la escisión.

1) En primer lugar, hay una división del patrimonio de la sociedad escidente; o sea que se desprende una o varias partes de su patrimonio que forman una o varias sociedades.

2) El titular del patrimonio escindido deja de ser la sociedad escidente y viene a ser la sociedad escindida o beneficiaria.

3) El capital original se segrega y cada sección conforma una sociedad que aún cuando tengan nombre diferente representan una parte del capital original.

4) Otra característica de la escisión es que los socios de la sociedad escidente lo sean también de la escindida, a los cuales se les entregan acciones o títulos de esta última a cambio de los que tenían en la escidente, cuyo capital se reduce.

5) La escisión es una operación corporativa de naturaleza contractual *suigeneris* que origina la segregación de parte o partes del patrimonio de la escidente en la o las escindidas.

6) Otra característica de la escisión es que los resultados de la misma deben ser proporcional; es decir, las partes escindidas deben corresponder a los accionistas en la misma proporción que éstos tenían en las sociedades escidentes. Cabe mencionar lo que nos dice Barrera Graf Jorge, en su obra citada anteriormente:

"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".

III. TIPOS DE ESCISION.

3.1 Escisiones reconocidas por la Legislación Mexicana.

Para efectos fiscales el Código Fiscal de la Federación en el artículo 15-A, nos menciona los dos tipos de escisión reconocidas y reguladas en nuestro país, que son las parciales y las totales.

a) Escisión parcial:

Es aquella en la sociedad escidente, traspasa parte de sus activos, pasivos y capital a una o mas sociedades nuevas, subsistiendo la sociedad escidente con la parte de su patrimonio que no fué transmitido.

Ejemplo de una escisión parcial:

Sociedad original:
(Antes de la escisión)
"X, S.A. DE C.V."

Activo:	100.00
Pasivo:	50.00
Capital:	50.00

	Después de la escisión:	
	"X" Escidente	"Y" Escindida
Activo:	50.00	50.00
Pasivo:	25.00	25.00
Capital:	25.00	25.00

b) Escisión Total:

Esta se presenta cuando la sociedad escidente transmite totalmente sus activos, pasivos y capital, a la(s) sociedad(es) escindida(s) y después de extingue.

Ejemplo de una escisión total:

Sociedad original:
(Antes de la escisión)
"X, S.A. DE C.V."

Activo:	100.00
Pasivo:	50.00
Capital:	<u>50.00</u>
	200.00

Después de la escisión:
(Nuevas empresas).
"Y" "Z"

Activo:	50.00	50.00
Pasivo:	25.00	25.00
Capital:	<u>25.00</u>	<u>25.00</u>
	100.00	100.00

Estos tipos de escisión tienen dos modalidades, dependiendo de su red accionaria que surja después de la escisión, que puedan ser perfectas o imperfectas.

Perfectas:

Cuando la totalidad de los socios de la sociedad que se escinde, participa en el capital social de las sociedades escindidas, en la misma proporción que tenían en la sociedad original.

Imperfectas:

Cuando los socios de la sociedad escidente, participan en el capital social de las sociedades escidentes en diferente proporción a la que lo hacían en la sociedad escindida; o bien no participan en alguna de ellas.

3.2 Diferentes tipos de escisiones.

3.2.1 Criterios extranjeros y de tratadistas.

Para conocer con más amplitud los tipos de escisión existentes, es necesario acudir a la legislación de otros países y a opiniones de estudiosos en la materia. A continuación se mencionan los tipos de escisión más reconocidos en el mundo.

La "Ley Española" 76/1980 del 26 de Diciembre, del régimen fiscal de fusiones, indica 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) *o 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) *o a las sociedades ya existentes a cambio de acciones de tales sociedades".*

Por otro lado, la legislación Francesa considera dos tipos de escisión, la fusión-escisión o escisión total, y la escisión parcial o propia (Roblet, art. 371, pfs. segundo y tercero). Al igual que en nuestra legislación, la ley Francesa nos habla de dos tipos de escisiones, la total y la parcial.

En Italia se distinguen dos tipos de escisiones, nos hablan de "Scissione", como la división de una sociedad en otras, y "Scorporazione" como la transmisión de parte de su capital a otra sociedad.

En Argentina, se visualiza un apego total a la legislación Española, ya que contempla los mismos tipos y casos de escisión.

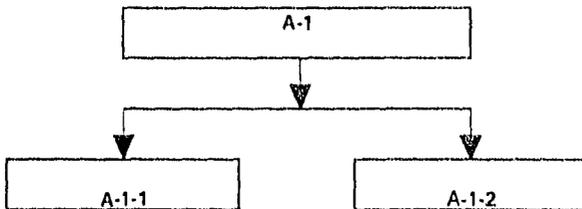
En Inglaterra, se habla de un tipo de reorganización empresarial que la denominan "Demerger", y su objetivo primordial de la entidad es que, uno de los negocios que

se maneja siga una actividad independiente con una administración por separado (tomado de UK Review and Reorganization de Price Waterhouse).

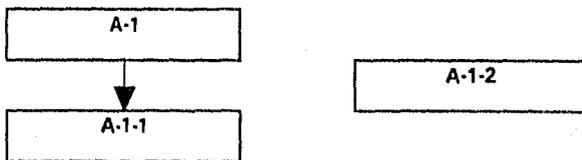
En este país existen tres tipos o formas de "Demerger":

a) Mediante la entrega de acciones de una subsidiaria por una compañía a sus socios.

Antes de "Demerger":



Después de "Demerger"



b) La transferencia del negocio de una empresa a una o más compañías a cambio de las acciones de la nueva compañía que se entregan a los socios de la empresa que transfiere el negocio.

Antes de "Demerger":

(NEGOCIO 1/NEGOCIO 2)

Después de "Demerger".

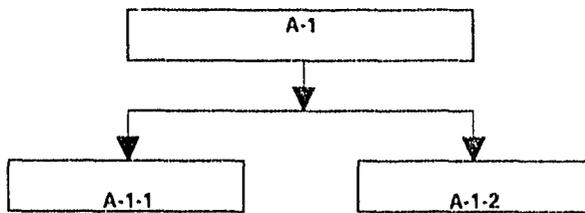
NEGOCIO 1

NUEVA COMPAÑÍA

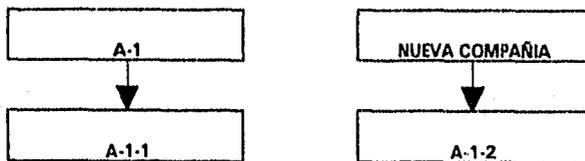
NEGOCIO 2

c) La transferencia de acciones de una subsidiaria a una o más compañías que emiten acciones a los socios de la compañía que transfirió las acciones.

Antes de "Demerger":



Después de "Demerger"



En los tres casos plasmados anteriormente, dentro de la legislación Británica se contemplan como exentas éstas transferencias siempre y cuando se realicen bajo ciertas bases; éstas son :

1) Que la causa principal para "demerger" debe ser con la finalidad de tener beneficios, como son la productividad, extender su mercado, y en general para obtener un mejoramiento de las actividades comerciales.

2) La empresa escidente debe ser una empresa tenedora o controladora de un grupo de empresas comerciales.

3) Esta figura jurídica no puede utilizarse para vender una subsidiaria, o para la terminación del negocio comercial. Ni tampoco para transferir el control de una compañía a personas diversas.

4) Tanto la entidad que traspasa acciones o activos como las que los reciben, deben ser residentes de este país.

5) La distribución no debe tener por objeto la eliminación de algún impuesto.

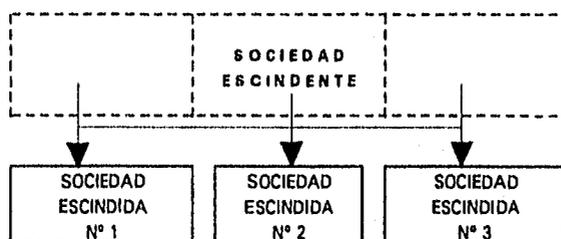
3.3 Escisión de una sola sociedad.

3.3.1 Escisión simple.

Es aquella a través de la cuál una sociedad traspasa a dos o más empresas de nueva creación, el conjunto de sus bienes y obligaciones, mediante su disolución sin liquidación y la entrega proporcional de acciones a los accionistas de la escidente, sustituidas por las que suscribieron inicialmente los accionistas de la entidad original.

Esta figura es semejante a la escisión total que nos menciona nuestro C.F.F.

En forma esquemática se vería de la siguiente forma:

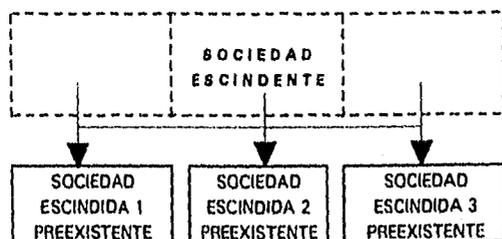


3.3.2 Escisión por absorción.

En éste tipo de escisión la sociedad escidente desaparece, aportando la totalidad de sus bienes y obligaciones a otras empresas que no son de nueva creación; sino que ya existen y que absorben el patrimonio de la escidente, incrementando así su capital social.

Esta modalidad es parecida a la anterior, sólo que en éste caso la empresas que reciben el patrimonio no son de nueva creación sino que ya existen.

Esquemáticamente se vería de la siguiente manera:



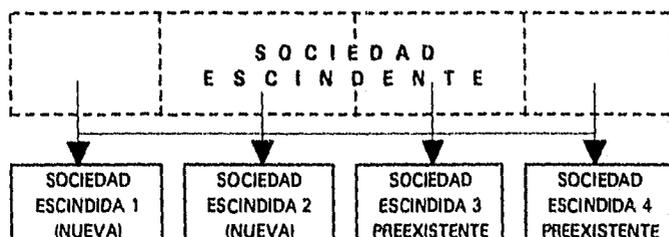
Este tipo de escisión no está reconocido en las leyes fiscales de nuestro país.

3.3.3 Escisión combinada simple.

Este tipo de escisiones como lo indica su nombre, es una combinación de la escisión simple y la escisión por absorción; es decir la empresa escidente transmite una o varias partes de su patrimonio tanto a la(s) sociedad(es) preexistente(s), como a la(s) sociedad(es) de nueva creación.

Así mismo ésta figura no tiene aplicación en nuestra legislación fiscal.

Esquemáticamente se visualizaría de la siguiente forma:



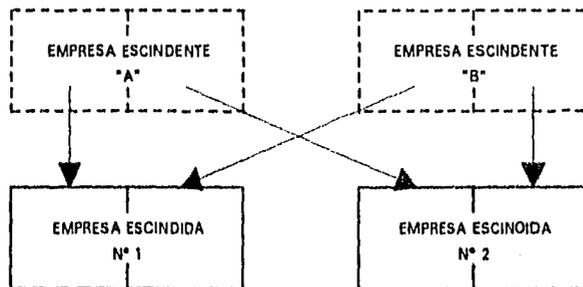
3.4 Escisión de dos o más sociedades (escisiones múltiples).

3.4.1 Escisión-fusión cruzada.

En este tipo de escisión, participan dos o más sociedades que se segmentan en varias partes cada una, desapareciendo y creándose dos o más sociedades nuevas, cada una recibiendo una parte del patrimonio de cada empresa.

Por ejemplo, tenemos dos sociedades A y B, que se escinden, dividiéndose exactamente en dos partes cada una, creándose dos sociedades nuevas, a cada una de las cuales se les incorpora una parte de A y una parte de B.

Esquemáticamente nuestro ejemplo se verá de la siguiente forma:

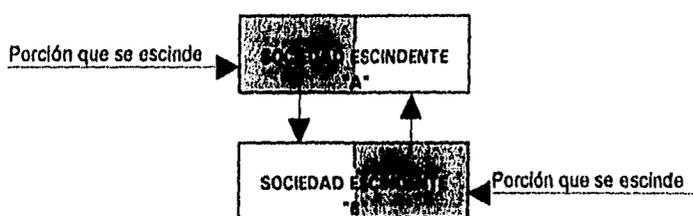


3.4.2 Escisión por absorción cruzada.

En ésta modalidad de escisión cada escidente separa una parte de su patrimonio, pero ahora no se forman nuevas sociedades, sino que sólo intercambian la parte que desean escindir.

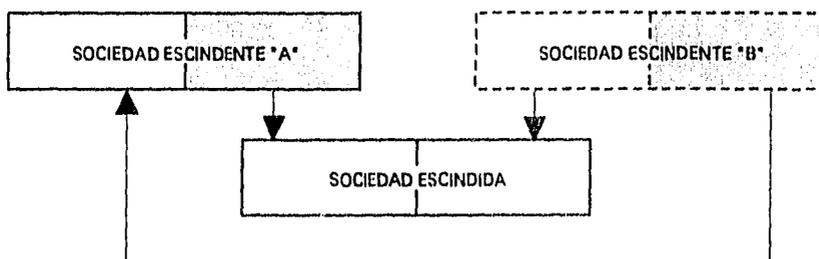
Este tipo de escisión no está contemplada o reconocida en nuestras leyes fiscales.

Un ejemplo de esto en forma esquemática se vería de la siguiente forma:



3.4.3 Escisión cruzada combinada.

Ejemplificando este tipo de escisión tenemos dos sociedades escidentes y una escindida. Se lleva a cabo la escisión de la siguiente forma:



En éste esquema vemos que la escidente B transmite una parte de su patrimonio a la escidente A y la otra parte a la escindida C, por ende B desaparece, mientras que la escidente A transmite parte de su patrimonio a la escindida C.

Este tipo de escisión tampoco se encuentra regulada o contemplada en las leyes fiscales de nuestro país.

3.4.4 Escisiones complejas combinadas.

Al escindirse dos o más sociedades, es lógico pensar en que la posibilidades de combinaciones son múltiples; por ésta razón resulta conveniente no entrar en detalles, sino que las agruparemos bajo una denominación genérica de "escisiones complejas combinadas". Esta abarca las operaciones en que mediante la creación de nuevas sociedades o la absorción de otras preexistentes se origina una nueva reagrupación patrimonial de aportaciones escidentes de distinta procedencia.

3.5 Operaciones combinadas de fusión y escisión.

Dentro de esta modalidad se utiliza el término fusión, para reflejar alguna modalidad en donde la reagrupación de los patrimonios escindidos, se realiza con características parecidas a la fusión por la creación de nuevas entidades.

Aquí 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 escindirse a sociedades preexistentes o de nueva creación.

3.6 Atendiendo a la subsistencia o desaparición de la sociedad escidente.

3.6.1 Escisión total.

En este tipo de escisión la sociedad escidente, se extingue, dando origen a dos o más sociedades escindidas, pudiendo estas ser de nueva creación o preexistentes.

Este modelo equivale a la escisión simple, si las escindidas son de nueva creación; y a la escisión por absorción, cuando las escindidas son preexistentes.

3.6.2 Escisión parcial.

Es aquella en la que una sociedad escidente transmite sólo una parte de su patrimonio a las sociedades que surgen por la escisión.

De ésta conceptualización se derivan las siguientes variantes.

3.6.2.1 Escisiones parciales propiamente dichas.

Este modelo equivale a la escisión simple o a la escisión por absorción, la primera se presenta cuando la porción a escindir se asigna a una sociedad de nueva creación y la segunda cuando dicha parte se transmite a una sociedad preexistente.

3.6.2.2 Escisión parcial con aportación de activos.

En éste caso la sociedad escidente incorpora a su activo las acciones de la sociedad que recibe parte del patrimonio de la escidente.

En ésta modalidad se emplea mal la frase "aportación de activos", ya que la parte escindida que se transmite pueda también, en un momento dado, venir integrada por pasivos; sin embargo ésta denominación se ha hecho común en otros países.

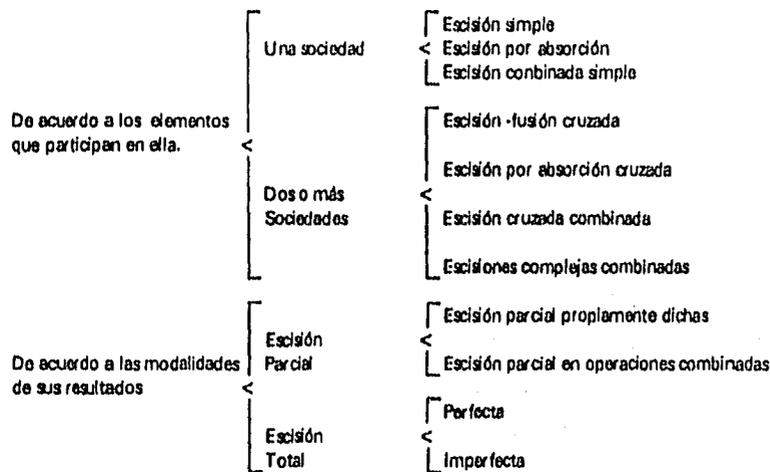
Esta operación más que una escisión se podría distinguir como una aportación de capital o una enajenación, ya que se estarían cobrando con acciones el patrimonio transmitido (sin cancelar o canjear las acciones que respaldan el patrimonio transmitido).

3.6.2.3 Escisiones parciales en operaciones combinadas.

Dentro de esta definición, se incluyen 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 mencionadas anteriormente (escisión por absorción cruzada y escisiones cruzadas combinadas) y que también pueden darse en operaciones más complejas.

Realmente no existe una clasificación exacta de los tipos de escisión que pueden darse, ya que cada autor realiza la clasificación de acuerdo a su criterio.

Consideramos que en el cuadro sinóptico que presentamos a continuación se engloban básicamente las modalidades que pueden presentarse:



IV. Aspectos legales de la escisión de sociedades.

4.1 Naturaleza jurídica de la escisión de sociedades.

En la reforma que se efectuó a la Ley General de Sociedades Mercantiles el 11 de Junio de 1992, se creó el artículo 228-bis y básicamente los aspectos que comprende son los siguientes:

En primera instancia, ésta reforma establece una definición de la escisión de sociedades para fines legales y/o mercantiles, comentada y analizada anteriormente.

Esta iniciativa tiene el objetivo o la finalidad de regular la escisión de sociedades, ya que actualmente se está recurriendo a ésta forma de reestructuración, por lo que fué necesario que la ley previera expresamente las características jurídicas de ésta y así cubrir la laguna jurídica que existía.

Asímismo, éste innovación que introduce la presente iniciativa, establece los requisitos necesarios e indispensables para llevar a cabo la escisión de sociedades.

Antes de analizar los aspectos legales de la escisión de sociedades, consideramos oportuno analizar la naturaleza jurídica de ésta.

En la esfera mercantil existen diversas teorías que definen el origen de la escisión, todas estas teorías fincan sus conceptos en los elementos que intervienen en ella o también en la formalidad legal observada para proceder o llevarla a cabo.

A continuación mencionamos las teorías mas conocidas en que se basa la naturaleza jurídica de la escisión:

1) Contractual.-

La escisión de sociedades representa un contrato mercantil, por medio del cuál, una sociedad da origen a otra(s) de nueva creación, debiendo cumplir con las diversas formalidades exigidas por la Ley General de Sociedades Mercantiles.

2) Sucesión.-

La principal base de ésta teoría, se fundamenta en que las nuevas sociedades que surgen de la escisión, hacen propio su patrimonio por medio de la transmisión de los bienes y obligaciones que inicialmente pertenecían a la escidente.

3) Corporativa.-

El sustento de esta teoría, es que constituye un acto corporativo a través del cual la escindida(s) continúa(n) con las operaciones de la escidente con la posesión de los bienes y deudas de la misma, pero como otro ente distinto.

4.2 Procedimiento legal a seguir para efectuar una escisión de sociedades.

A continuación se enumerarán y analizarán los requisitos legales previstos en el artículo 228-bis, de la L.G.S.M. para llevar a cabo una escisión de sociedades.

"La escisión se regirá por lo siguiente:

1. 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".

En el citado párrafo, nos habla de una asamblea de accionistas, pero no especifica de que tipo.

Apoyándonos en la L.G.S.M. en su artículo 182 fracciones III, VI, XI y XII, nos hacen referencia que las asambleas extraordinarias son las que se reúnan para tratar asuntos como los señalados :

"Aumento o reducción del capital social".

En el caso de la escisión, la sociedad escidente debe necesariamente reducir su capital social.

"Transformación de la sociedad".

En un momento dado puede darse el caso de que la sociedad escidente cambie su actividad comercial o giro, por una actividad complementaria o supletoria. Por ejemplo, que el giro principal del negocio lo lleve ahora la escindida por cuestiones de conveniencia y la escidente se dedique a la distribución que no era su giro originalmente.

"Cualquiera otra modificación del contrato social".

En el caso de que la sociedad escidente sea de capital variable, el monto de su capital social puede variar sin cambiar su escritura constitutiva. Pero en el caso de que la escidente no sea de capital variable, se tendrá que llevar a cabo los pasos necesarios para modificar la escritura constitutiva.

"Los demás asuntos para los que la ley o el contrato social exija un quórum especial.

Estas asambleas podrán reunirse en cualquier tiempo".

Por último esta fracción conlleva a resolver cualquier otro asunto que pueda tratarse, además de que estas asambleas pueden realizarse en cualquier tiempo para los fines estipulados en las fracciones anteriores.

Podemos deducir de acuerdo a lo sustentado anteriormente, que la resolución en donde se determine el acuerdo o el proyecto de una escisión, deberá acordarse a través de una asamblea extraordinaria de accionistas.

La convocatoria debe contener la orden del día y deberá publicarse en el periódico oficial del lugar en donde se encuentra establecida la empresa escidente o también en el periódico de mayor circulación del lugar citado, con la anticipación que fijen los estatutos; y en caso de que no esté estipulado, en 15 días antes de la fecha en que se lleve a cabo la asamblea extraordinaria, según el artículo 186 de la L.G.S.M.

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

Este otro requisito es claro, nos indica que para poder llevar a cabo una escisión es indispensable que el capital social de la escidente esté totalmente exhibido.

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".

Una de las características de la escisión de sociedades es la proporcionalidad en el capital social de la escidente hacia la(s) escindida(s). De muy diversas formas puede darse esta proporcionalidad; en la sociedad escidente es aplicable a todos los socios o accionistas pero al aplicarse a las escindidas pueden producirse resultados diversos.

Para dejar más claro éste punto pondremos un ejemplo, se tiene una sociedad "Z" con su respectivo capital social de \$90,000.00, integrado por aportaciones iguales de \$30,000.00 de tres socios; y tiene tres activos cada uno de \$30,000.00, cuando se escinda esta sociedad se decide que cada socio se quede con un activo en una sociedad (en esta escisión surgen dos escindidas y subsiste la escidente, se divide la escidente en tres partes iguales).

De la escisión surgen "X" y "W", el resultado de ésta escisión se vería como sigue:

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

	N\$
Activo:	30,000.00
Capital Social:	30,000.00

"X, S.A. DE C.V."

	N\$
Activo:	30,000.00
Capital Social:	30,000.00

"W, S.A. DE C.V."

	N\$
Activo:	30,000.00
Capital Social:	30,000.00

En éste ejemplo cada socio es el propietario total de cada sociedad, el resultado sería proporcional independientemente que no participarían todos en cada sociedad. El resultado también sería proporcional si como resultado de la escisión quedaran como empresas cada una con un capital social de \$30,000.00, pero en el cual participarían todos los socios con una parte proporcional de \$10,000.00 cada uno.

Ahora bien, al requerir que los accionistas o socios propietarios del 100% de las acciones de la sociedad escidente tengan inicialmente una proporción del capital social de las escindidas igual a la de que sean titulares en la escidente, nos lleva a pensar que para efectos mercantiles, la escisión total y parcial están reguadas solamente en su modalidad de perfectas; sin embargo en un momento dado si se podría variar ésta proporción por acuerdo de los socios, como lo veremos más adelante.

Asimismo en la fracción III del artículo 228-bis de la L.G.S.M. mencionada anteriormente al referirse a la palabra "*inicialmente*" una proporción del capital social, puede interpretarse de varias formas.

Podría suponerse que durante todo el lapso de tiempo que pase hasta que la escisión surta plenos efectos ante terceros, deben conservarse las proporciones accionarias originales.

Otra interpretación, sería que la ley protege de cierta forma los derechos de los accionistas, socios ausentes o disidentes, por medio de la conservación de sus proporciones accionarias en las sociedades escindidas.

Por otro lado se podría considerar que aún cuando en principio las normas que rigen mercantilmente la escisión, imponen la obligación de que inicialmente se tengan las mismas proporciones, los socios en forma unánime pueden aprobar que bajo ciertas necesidades varíen las proporciones en cada una de las entidades, apegándose al derecho que la ley concede se puede modificar por acuerdo entre las partes.

Esto por supuesto no incurriendo en actos que lesionan derechos de otros socios o accionistas, como por ejemplo; el excluir a un socio de las utilidades o ganancias de la entidad.

La fracción III anterior, nos plantea una situación bastante compleja, desde el punto de vista práctico, puesto 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 todos los socios a que 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 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 éste caso, prevalecerá válidamente el principio de autonomía de voluntad, el que no se opone a ninguna disposición de orden público.

No obstante pese a 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.

Por lo tanto llegamos a la conclusión, de que en un momento dado pueden variar las proporciones accionarias, esto por supuesto con el acuerdo de la mayoría de todos los socios, sin lesionar los derechos de otros socios y no incurriendo en actos que la ley considera nulos.

Más adelante dentro del tratamiento contable de la escisión ampliaremos éste punto.

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".

En relación con lo anterior, cabe señalar que en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, menciona a las personas que están obligadas a dictaminar sus estados financieros, en específico el citado artículo en su fracción III señala que las personas que se encuentren en el siguiente supuesto dictaminarán sus estados financieros:

"Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en el siguiente".

De tal forma esta fracción obliga a la escidente a dictaminar sus estados financieros por un Contador Público independiente; aquí se muestra la influencia fiscal dentro de este decreto de carácter mercantil, demostrando una vez más que se pierden las barreras entre una y otra área.

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 la fracción 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 hubiere dejado de existir, ésta responderá por la totalidad de la obligación:

Al llevarse a cabo la escisión, los socios o accionistas de la escidente lo serán ahora de la(s) escindida(s); los deudores y acreedores de la escidente deberán ahora reclamar o responder a la(s) escindida(s).

e) Los proyectos de los estatutos de las sociedades escindidas".

Este es el último punto que debe contemplarse en la resolución que aprueba la escisión.

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 incisos a) y d) de la fracción IV de éste artículo, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de socios y acreedores en el domicilio social de la sociedad durante un plazo de cuarenta y cinco días naturales contado a partir de que se hubiesen efectuado la inscripción y ambas publicaciones".

Los cambios en la acta constitutiva requieren de la certificación o fé de un notario público para que lo haga válido en una escritura pública.

También requiere de inscripción en el Registro Público de Comercio, previa calificación judicial, según artículos 21, fracción V, del Código de Comercio, 5 y 260 de la L.G.S.M.; puesto que se requiere de una solicitud ante un juez de Distrito o de primera instancia de la jurisdicción del domicilio de la sociedad.

En el caso de la(s) escindida(s) se requiere seguir todo el procedimiento de creación de una nueva sociedad, pero las aportaciones se dan o transmiten como consecuencia de la escisión.

VI. *"Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o acreedor que tenga 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 de los daños y perjuicios que pudieren causarse a la sociedad con la suspensión".*

El artículo noveno de la L.G.S.M., nos indica que la reducción del capital social se llevará a cabo reembolsándose a los accionistas o socios sus aportaciones y se publicará por tres veces en el periódico oficial del lugar de la sociedad, con intervalos de 10 días.

Al escindir una sociedad no se reembolsará aportación alguna, pero la parte del capital social que se transmite implica una reducción del capital social y por lo tanto hay que publicar la transmisión efectuada, indicando que se trata de la escisión de una sociedad.

Los accionistas o socios de la sociedad poseen la facultad o derecho de oponerse judicialmente, ya sea individualmente o en conjunto, a la reducción del capital social desde el día en que se tome la decisión de la reducción hasta cinco días después de la última publicación.

Mediante vía sumaria se pueden oponer los accionistas, suspendiéndose la reducción mientras la sociedad no cubra a los opositores sus adeudos; no los garantice a satisfacción del juez o hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.

Por medio de una asamblea extraordinaria y aplicando las disposiciones del Capítulo VIII de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se determina como se llevará todo lo concerniente al aumento y disminución del capital social.

Al escindirse una sociedad puede darse el caso de que para los acreedores haya un cambio de deudor, ya que al dividirse la entidad resulte que a la(s) escindida(s) les transmitan pasivos de la escidente, integrados por los intereses de determinado acreedor.

En el Código Civil en su artículo 2051, nos indica que para que haya sustitución de deudor se necesita que el acreedor lo consienta; asimismo en el artículo 2052 señala que hay aceptación del acreedor cuando éste permite que el deudor sustituto (la escindida) lleve a cabo actos que debía realizar el deudor original (la escidente).

El artículo 2054 del mismo Código, nos indica que se puede dar un lapso de tiempo o plazo para que el acreedor dé el consentimiento de cambio de deudor y en caso de que concluya el plazo y el acreedor no dé respuesta alguna, implicará que no acepta el cambio de deudor.

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

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".*

En esta fracción se hace referencia al cumplimiento de ciertos requisitos mencionados anteriormente; tanto para que surta efectos la escisión; así como para la constitución de la(s) nueva(s) entidades.

Un punto criticable a ésta fracción radica en que en el caso de que las escindidas adopten una nueva denominación social deberá, necesariamente solicitarse permiso ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, situación que no está prevista en este proyecto.

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 ésta ley".*

Dicha fracción se refiere a que cuando la asamblea de accionistas adopte resoluciones de cambio de objeto de la sociedad o transformación de ésta, cualquier accionista que haya votado en contra tendrá derecho a separarse de la sociedad y obtener el reembolso de sus acciones, siempre que lo solicite dentro de los 15 días siguientes a la clausura de la asamblea.

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;*

x. No se aplicará a las sociedades escindidas lo previsto en el artículo 141 de ésta ley".

En el artículo 141 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, nos habla del pago de acciones ya sea total o parcialmente en especie, éstas deben quedar depositadas en la sociedad durante dos años. Con la finalidad de evaluar si su valor disminuyó en ese lapso y en su caso el accionista deberá cubrir las posibles diferencias.

Por consiguiente, si en éste plazo se determina que el valor de los bienes es menor en un 25% del valor por el cual fueron aportados, el accionista está obligado a cubrir la diferencia a la sociedad; en caso de que el accionista no pueda cubrir ésta diferencia la sociedad tendrá derecho preferente respecto de cualquier acreedor, sobre el valor de las acciones depositadas.

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 canje de sus anteriores acciones por las nuevas, y el valor de los bienes no sufre el riesgo de verse disminuido porque los mismos formaban el patrimonio de la escidente, quien se los transmite a su valor a las escindidas.

La Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., llevó a cabo un estudio sobre los aspectos formales necesarios para llevar a cabo una escisión; a continuación enumeramos el procedimiento sugerido por éste órgano:

1) Obtención de permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores, autorizando la denominación de la nueva o nuevas sociedades.

2) Obtención de acuerdos con aquellos acreedores a los que la disminución de patrimonio de la sociedad que se escinde pudiera traer como consecuencia la exigibilidad de las deudas respectivas.

3) Convocar para la celebración de una asamblea general extraordinaria de accionistas de la sociedad que será escindida, en los términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de dicha sociedad.

4) Celebración de la asamblea y adopción de los acuerdos de escisión.

5) Constitución (reconocimiento) de la nueva o nuevas sociedades simultáneamente a la transferencia del patrimonio respectivo.

6) Convocar para la celebración de una asamblea general ordinaria de la nueva o nuevas sociedades, que se ocupe de la designación de administradores, comisarios y apoderados.

7) Protocolización de las actas de asamblea.

8) Publicación de los acuerdos de escisión y de los balances, tanto de la sociedad que se escinde, como de la nueva o nuevas sociedades.

9) Inscripción de las escrituras públicas respectivas en el Registro de Comercio del domicilio de las sociedades involucradas.

10) Entrega de los títulos de acciones de la nueva o nuevas sociedades, a los accionistas de la sociedad que se escinde.

4.3 Sociedades que pueden escindirse.

En el artículo primero de la Ley General de Sociedades Mercantiles se reconocen a las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- 1) Sociedad en nombre colectivo;
- 2) sociedad en comandita simple;
- 3) sociedad de responsabilidad limitada;
- 4) sociedad anónima;
- 5) sociedad en comandita por acciones y
- 6) sociedad cooperativa.

Cualquier sociedad mercantil, por el simple hecho de constituirse con dos o más personas, pueden llevar a cabo una escisión.

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 de las ventajas organizacionales y administrativas que ofrece ante los demás tipos de sociedades.

4.4 Ejemplo de un acuerdo de escisión.

Enseguida se muestra un aviso de escisión de una sociedad, el cuál fué publicado el 20 de Enero de 1993 en el Diario Oficial de la Federación.

Cabe mencionar que al analizar el primer párrafo del citado aviso, se puede ver que se cita el artículo 228 de la L.G.S.M., ésto se redactó mal, ya que se debió mencionar el artículo 228-bis ya que éste es el que regula a la escisión de sociedades.

*X. S.A. DE C.V.
AVISO DE ESCISION.*

Conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 228 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (228-bis), a continuación se publica un extracto de las resoluciones de escisión adoptadas durante la asamblea general extraordinaria de accionistas de "X. S.A. DE C.V.", celebrada el 13 de Enero de 1993.

1. Siempre y cuando se cumplan las condiciones que más adelante se mencionan, "X" sin extinguirse, se escindirá mediante la aportación en bloque a la sociedad de nueva creación, denominada "Servicios Financieros X. S.A.", de parte de su activo, constituido por el 57% de las acciones de las subsidiarias "Factor X de México, S.A. de C.V.", organización auxiliar de crédito, "Arrendadora Financiera X. S.A. de C.V.", organización auxiliar de crédito y "Administradora X. S.A. de C.V." y parte de su capital social representado por la suma de \$ _____ M.N.

II. Para fortalecer su estructura financiera "Servicios Financieros X. S.A." aumentará su capital social hasta por \$ _____ M.N. mediante el pago en efectivo del valor de suscripción, o en su caso, del precio de colocación de hasta _____ de acciones, cuya emisión fué autorizada para representar dicho aumento de capital. Tanto el valor de suscripción como el precio de colocación de tales acciones se determinará posteriormente; sin embargo, en ningún caso serán inferiores a \$ _____ M.N.

III. La escisión surtirá efectos legales hasta que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

1) Que las acciones serie "A" de "Servicios Financieros X. S.A." haya sido inscritas en la sección especial y de valores del Registro Nacional de Valores e Intermediarios, a efecto de que sean susceptibles de cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C.V. y en Nasdaq National Market System y ser objeto de inversión por inversionistas institucionales Mexicanos.

2) Que la Comisión Nacional de Valores y Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C.V. hayan otorgado las autorizaciones y aprobaciones necesarias para que tales acciones puedan ser operadas en la Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C.V.

3) Que Comisión Nacional de Valores haya emitido opinión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista.

4) Que Comisión Nacional de Valores y las demás autoridades Mexicanas y extranjeras competentes hayan otorgado las autorizaciones necesarias para que "Servicios Financieros X, S.A.", con sujeción al derecho de preferencia previsto en el artículo 132 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, pueda llevar a cabo:

(I) La oferta pública primaria de todas o parte de las acciones serie "A" resultantes del aumento de capital de "Servicios Financieros X, S.A." mencionado en el inciso II anterior; y

(II) La afectación al fideicomiso maestro de inversión neutra de Nacional Financiera, S.A., de todas o parte de las acciones serie "A" resultantes del aumento de capital de "Servicios Financieros X, S.A." mencionado en el inciso 2) anterior, con el objeto de que con base en dicho fideicomiso, Nacional Financiera, S.A. emita certificados de participación ordinarios no amortizables, los cuales serán representados por American Depositary Shares y por Global Depositary Shares mismas que serán a su vez materia de oferta pública internacional.

5) Que "Servicios Financieros X, S.A.", en unión de los accionistas "X Inc." y otros de sus accionistas, hayan realizado los actos necesarios para que, en forma simultánea con la oferta pública primaria antes mencionada y previa autorización de Comisión Nacional de Valores y Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C.V., pueda llevarse a cabo la colocación, en oferta pública secundaria, de hasta _____ de acciones serie "A" de "Servicios Financieros X, S.A."; y

6) Que Casa de Bolsa Y. S.A. de C.V., como agente colocador de las acciones de que se trata, haya emitido opinión respecto a que existe la

situación de mercado razonablemente propicia para llevar a cabo, en forma exitosa, la colocación de las acciones antes citadas.

IV. Si para el 31 de diciembre de 1993 no hubieren sido cumplidas todas y cada una de las condiciones antes señaladas, la escisión no surtirá efecto legal alguno, a menos que con anterioridad a dicha fecha, la asamblea de accionistas de "X" resolviera otra cosa.

V. Como consecuencia de la escisión, el capital social de "X" se reducirá, en su parte variable, en \$ _____, sin necesidad de cancelar acción alguna, toda vez que éstas no expresan valor nominal.

VI. Al momento de su constitución, el capital social de "Servicios Financieros X, S.A." será de \$ _____ representado por _____ acciones ordinarias, nominativas, sin expresión de valor nominal.

VII. Al surtir la escisión plenos efectos legales, los accionistas de "X" tendrán derecho a recibir 2 (dos) acciones de "Servicios Financieros X, S.A.", por cada acción de "X" de que sean titulares, contra el capón número 1, que se desprenda de los títulos de las acciones de "X" que se encuentran en circulación. En su caso, oportunamente se publicará el aviso de canje correspondiente.

VIII. La escisión se llevará a cabo con base en las cifras de los estados financieros de "X", auditados al 31 de diciembre de 1992.

IX. "X" como sociedad escidente, subsistirá como titular y "Servicios Financieros X, S.A.", como sociedad escindida, se convertirá en titular

del respectivo patrimonio que se muestra en el balance proforma que se publica con el presente aviso y cuyas cifras se ajustarán y actualizarán con base en los estados financieros de "X", auditados al 31 de diciembre de 1992.

x. Al surtir efectos la escisión, "Servicios Financieros X, S.A." asumirá, en los términos, montos y plazos originalmente pactados, todas y cada una de las obligaciones, responsabilidades y garantías a cargo de "X", como garantía de "Factor X de México, S.A. de C.V.", "Arrendadora Financiera X, S.A. de C.V." y "Administradora X, S.A. de C.V.", en la inteligencia de que, en caso de incumplimiento de cualquiera de tales obligaciones, responsabilidades y garantías por parte de "Servicios Financieros X, S.A.", "X" responderá solidariamente por la totalidad de dichas obligaciones, responsabilidades y garantías, durante un plazo de 3 (tres) años a partir de la última publicación a que se refiere la fracción V del artículo 228-bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

xi. Sujeto al cumplimiento de las condiciones antes señaladas, la escisión surtirá plenos efectos legales a los 45 días naturales siguientes a la inscripción de las resoluciones de escisión en el Registro Público de Comercio de esta ciudad y a la publicación de un extracto de las mismas en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en esta ciudad, siempre y cuando durante dicho plazo, no se haya presentado oposición alguna por acreedores que acrediten tener interés jurídico o por cualquier socio o grupo de socios que representen, por lo menos, el 20% del capital social de "X".

El texto completo de las resoluciones de escisión estará a disposición de socios y acreedores en las oficinas de "X", durante los 45 días naturales a partir de esta publicación y de su inscripción en el Registro Público de Comercio de esta ciudad.

**SERVICIO FINANCIERO X. S.A.
AVISO DE AUMENTO DE CAPITAL.**

*Para efectos del aumento de capital mencionado en el inciso 1º del presente aviso, se comunica a los accionistas de SFX que esta publicación constituye también el aviso a que se refiere el artículo 132 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. En tal virtud, los accionistas que deseen ejercer tal derecho, deberán notificarlo a "Servicios Financieros X. S.A.", en el primer piso ubicado en el número **... de esta ciudad, dentro de los 15 días naturales siguientes a la presente publicación.*

El siguiente extracto de un acuerdo de escisión fue publicado en uno de los periódicos de mayor circulación en el área metropolitana, el día 12 de agosto de 1994, y en el se reflejan los principales puntos que intervinieron en la escisión de una sociedad, designando las características de los bienes transmitidos, ubicación, etc.

ACTA DE ESCISIÓN.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 228-bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se hace del conocimiento del público que por acuerdo de la ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA Y EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS de la sociedad denominada INMOBILIARIA "Z", S.A. DE C.V., celebrada el día 31 de marzo de 1993, se acordó su escisión, conforme a las siguientes:

BASES PARA LA ESCISIÓN DE INMOBILIARIA "Z", S.A. DE C.V.

1. Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 228-bis de la L.G.S.M. y el artículo 15-A inciso a) del C.F.F., y con base en los estados de información financiera de la sociedad, practicados al 31 de diciembre de 1992, debidamente dictaminados en los términos de la Ley, y que han sido aprobados por la Asamblea General de Accionistas, se resuelve la escisión (por excorporación) de INMOBILIARIA "Z", S.A. DE C.V., como una sociedad escidente, creándose en consecuencia una nueva sociedad de igual naturaleza jurídica, cuya denominación será INMOBILIARIA "Y", S.A. DE C.V., como sociedad escindida.

II. El capital social de la sociedad escidente se reducirá en su parte variable, en la cantidad de N\$ 50,000.00 M.N., misma cantidad que se transmitirá a la sociedad escindida y pasará a constituir su capital social inicial, el cual quedará íntegramente suscrito y se tendrá por totalmente pagado por los mismos accionistas, que lo son de la escidente, quienes lo detentarán exactamente en la misma proporción a su tenencia accionaria actual en la misma sociedad escidente.

III. La escindida *MMOBILIARIA "Y", S.A. DE C.V.* integrará además su patrimonio, con la transmisión de propiedad que le hará la sociedad escidente, del edificio de productos ubicado en Vía Gustavo Baz (antes Circunvalación), ***, y su correspondiente terreno, que es el identificado como lote o fracción dos resultante de la fusión, subdivisión y relotificación de dieciocho lotes de terreno propiedad de *MMOBILIARIA "Z", S.A. DE C.V.*, en Naucalpan de Juárez, Estado de México, dicho lote o fracción tiene una superficie de _____ m², y las medidas y los linderos que le corresponden.

IV. La escisión surtirá plenos efectos legales entre las sociedades escidente y escindida, a partir de la fecha en que el acta de asamblea que apruebe la escisión quede protocolizada ante Notario Público, y por tanto se formalice la constitución de la segunda. Frente a terceros, la escisión surtirá efectos después de 45 días naturales, contados a partir de la fecha de la publicación de estas bases en la Gaceta Oficial del Estado de México, y en un periódico de los de mayor circulación en el domicilio social; y de la inscripción en el Registro Público de Comercio de Naucalpan, Estado de México, de la escritura de protocolización del acta de asamblea que haya acordado la escisión, lo que ocurra después.

V. A partir de la fecha en que el acta de asamblea respectiva quede protocolizada y por tanto se formalice la constitución de la sociedad escindida, y sin perjuicio de la responsabilidad de la sociedad escidente, la sociedad escindida responderá en forma solidaria, y hasta donde alcance su patrimonio frente a los acreedores de la sociedad escidente, y por un término que no excederá de tres años contados a partir de la fecha de publicación a que se refiere el punto IV, de cualquier pasivo que la sociedad escidente pudiera haber adquirido hasta esa fecha; sin que dicha obligación suponga, ni por concepto alguno pueda extenderse o interpretarse que los pasivos a cargo de la escidente, se han vuelto líquidos y exigibles en forma anticipada, salvo que así se hubiere pactado previamente en cada caso específico con los correspondientes acreedores.

EL DELEGADO ESPECIAL DE LA ASAMBLEA.

4.5 Canje de acciones.

Una característica de la escisión de sociedades, es la cancelación de acciones de la sociedad escidente y su canje por acciones emitidas por la(s) escindida(s).

Considerando en la reestructuración a el canje de acciones como un movimiento que se efectúa entre socios de las empresas, para respaldar la parte de su patrimonio cedida, obteniendo acciones las cuales contendrán los datos personales correspondientes y deberán estar inscritas en un registro de accionistas de la escindida, a fin de reconocer la personalidad jurídica de los accionistas, según lo apunta el artículo 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Es conveniente mencionar, que en un momento dado podría presentarse una escisión de una sociedad anónima, en el que la escidente cuente con un capital mínimo; es decir que su capital social ascienda a N\$ 50,000.00 el permitido para constituir una sociedad, según el artículo 89 fracción II de la citada Ley.

En éste caso esta empresas no podrá escindirse, a menos que emitiose más acciones, previo a la escisión o bien en la escisión misma, con el fin de aumentar su capital social y si se escinde contar siempre con el capital social mínimo requerido. En el caso de la(s) escindida(s) también requerirán de tener con el capital social mínimo y ésto se efectuará con la parte transmitida y un aumento de capital social por otros medios.

V. ASPECTOS FISCALES DE LA ESCISION DE SOCIEDADES.

5.1 Código Fiscal de la Federación.

El artículo 15-A del C.F.F. define tanto a la escisión de sociedades como los tipos que pueden contemplarse; del mismo se desprenden tres aspectos importantes a recalcar:

- a) Existe una transmisión parcial o total de bienes y deudas.
- b) Las entidades que lleven a cabo una escisión, deben ser residentes en territorio nacional; el artículo 9o. de éste Código, nos señala quienes se consideran residentes en México.
- c) La(s) sociedad(es) escindida(s) deben ser de nueva creación.

Cabe mencionar que la Ley General de Sociedades Mercantiles tiene un apartado específico, en el cuál también define y regula el mecanismo de la escisión; por lo que sentimos que de cierto modo se invade la ley fiscal como la mercantil.

5.1.2 Enajenación de bienes por escisión de sociedades.

De la definición citada en el artículo 15-A del C.F.F., derivado de nuestro análisis, se hace referencia a una transmisión de bienes.

El artículo 14, fracción I, del C.F.F. establece el concepto de enajenación de bienes, refiriéndose a: *"toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A"*.

El hecho que una escisión no tenga efectos fiscales de enajenación, tiene la intención de no gravar éste tipo de operaciones cuando éstas, se realicen con fines de reorganización y eficiencia económica; siempre y cuando cumpla con ciertos requisitos, que analizaremos enseguida.

Asimismo podemos deducir que la transmisión bienes y deudas, es una consecuencia natural derivada de la escisión y, que por lo tanto no puede ser considerada como una enajenación; ya que no implica modificación patrimonial, ni tampoco valor agregado alguno, puesto que la(s) escindida(s) son la continuación de la sociedad escidente; de su propia personalidad jurídica con los mismos accionistas y patrimonio, pero ahora dividido en varias sociedades, representando la división unilateral de un patrimonio para conservarlo sus mismos propietarios.

El artículo 14-A del C.F.F. establece los casos que no se consideran enajenación, cuando:

"...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 contado a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el auto correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del reglamento de este Código".

Por lo tanto, dentro de los casos en que una escisión sí implicará enajenación, podríamos mencionar los siguientes:

1) Cuando los accionistas del grupo base vendan o transmitan a terceros, acciones de alguna de las empresas escidente o escindida(s), en una proporción superior al 49% con derecho a voto.

2) Cuando la sociedad escidente o la(s) escindida(s) incrementen su capital social por nuevas aportaciones de terceros y cuya proporción de acciones resulta superior al 49 % de las acciones con derecho a voto.

3) Cuando la sociedad escidente o escindida se fusione con otra empresa propiedad de terceros, si en la empresa que surja o subsista los accionistas del grupo base que se escindió, no permanecen con por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto.

Es importante destacar que, según nuestra opinión, todos los accionistas propietarios del 100% de las acciones con derecho a voto, que estén pagadas en su totalidad exactamente un año antes de la escisión, deben considerarse como un grupo base para medir la tenencia mínima del 51%.

En lo referente al tipo de acciones mencionado, el artículo 113 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que son acciones de voto limitado aquéllas que solamente pueden ejercerlo en cierto tipo de asambleas, gozando de algunos privilegios en materia de dividendos y reembolsos.

Nosotros consideraremos que para efectos del artículo 14-A del C.F.F., las acciones con derecho a voto son aquéllas que no lo tengan limitado, y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en lugar de las acciones con derecho a voto, siempre que éstas no lo tengan limitado.

En relación al plazo de permanencia accionaria que menciona el artículo 14-A del C.F.F., éste debe medirse en años calendarios.

Por ejemplo si se lleva a cabo una escisión el 31 de mayo de 1995 tendría que cumplir con el requisito de tenencia accionaria por el periodo del 1o. de junio de 1994 al 31 de mayo de 1996. Se toma el 1o. de junio de 1994 ya que como veremos mas adelante, se deberá presentar el aviso de escisión a más tardar el mes posterior a la escisión y también se cuenta el año inmediato anterior como lo dispone el artículo 14-A del C.F.F.

Para ejemplificar lo relacionado a la enajenación para efectos fiscales tenemos lo siguiente:

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

POSICION ACCIONARIA AL 31 DE MAYO DE 1995.

ACCIONISTAS:	(%) DE PARTICIPACION:	CAPITAL SOCIAL: (N\$)
Carlo	25%	100.00
Ramiro	25%	100.00
Nicolás	25%	100.00
Guadalupe	<u>25%</u>	<u>100.00</u>
	100%	400.00

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

ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE MAYO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

ACTIVO	1,000.00	PASIVO	600.00
		CAPITAL	400.00

En base a los datos anteriores y suponiendo que en la escisión de "METALLICA, S.A. DE C.V." surgieran dos nuevas empresas "X" e "Y" y la transmisión fuera en un 25% en todos los rubros quedaría de la siguiente forma:

CONCEPTO:	"METALLICA, S.A. DE C.V."	"X"	"Y"	TOTAL ORIGINAL:
ACTIVO	500.00	250.00	250.00	1,000.00
PASIVO	300.00	150.00	150.00	600.00
CAPITAL	200.00	100.00	100.00	400.00

Posición accionaria después de la escisión:

ACCIONISTA:	"METALLICA, S.A. DE C.V."	"X"	"Y"	TOTAL ORIGINAL:
Carlo	50.00	25.00	25.00	100.00
Ramiro	50.00	25.00	25.00	100.00
Nicolás	50.00	25.00	25.00	100.00
Guadalupe	<u>50.00</u>	<u>25.00</u>	<u>25.00</u>	<u>100.00</u>
	200.00	100.00	100.00	400.00

Suponiendo que los accionistas Carlo y Ramiro vendieran todas sus acciones, dentro del plazo que señala el artículo 14-A fracción I, no se cumpliría el requisito de tenencia accionaria ya que se enajenaron el 50% de las acciones con derecho a voto.

Por lo tanto, sí existiría enajenación fiscal en la escisión de la sociedad "METALLICA, S.A. DE C.V." y, se producirán los efectos en los impuestos, como son el I.S.R. o el I.V.A. entre otros, por la transmisión de los bienes.

En cambio sí el accionista Nicolás vendiera todas sus acciones, no habría enajenación fiscal, puesto que la transmisión no rebasa la proporción del 51% de accionistas con derecho a voto y, por lo tanto, se cumple el requisito de permanencia accionaria debido a que solamente una cuarta parte de la red accionaria es la que ya no continúa.

También existen otros dos supuestos por los cuales no se infringe el requisito de tenencia accionaria y que mencionamos enseguida:

El Artículo 14-A fracción I segundo párrafo del C.F.F. nos señala lo siguiente:

"...en el caso en que se enajenen acciones a personas que hayan sido propietarias de acciones con derecho a voto de la sociedad escidente al momento de la escisión, siempre que dichas personas no varien su tenencia accionaria, como porcentaje del capital social de las escindidas, en más de un 20% del que tenían en el capital social de la sociedad escidente al momento de la escisión"

Ejemplificando lo anterior tendríamos lo siguiente:

Si el accionista Carlo decidiera comprar todas las acciones de la empresa "METALLICA, S.A. DE C.V.", caería en el supuesto de una enajenación, porque únicamente es permitido la adquisición de acciones entre socios originales sin que excedan el 20% del capital que tenían antes de la escisión.

A continuación, se muestran los límites establecidos por el artículo anterior en la red accionaria de la escindida "Y", en una posible enajenación de acciones entre socios, para que no exista enajenación fiscal.

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

POSICION ACCIONARIA AL 31 DE MAYO DE 1995.

ACCIONISTA:	"METALLICA, S.A. DE C.V."	LIMITE DE COMPRA DE ACCIONES:	POSESION MAXIMA DE ACCIONES:
Carlo	25.00	20.00	45.00
Ramiro	25.00	20.00	45.00
Nicolás	25.00	20.00	45.00
Guadalupe	<u>25.00</u>	20.00	45.00
	100.00		

Otro caso que no se contempla como enajenación, es la señalada por el artículo 14-A, fracción II, párrafo tercero, que establece:

"No se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en las fracciones I y II de este artículo cuando la transmisión de propiedad de acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación..."

Cuando exista transmisión de la forma anterior, no se tomará como enajenación, siempre y cuando cumpla con los requisitos del Código Fiscal de la Federación.

Hasta ahora no existe excepción alguna para los casos de acciones que cotizan en la bolsa; sin embargo todavía falta regular algunas situaciones, ya que requieren de normas adecuadas a sus características bursátiles.

Ni tampoco para los casos de cambios de accionistas por donación, expropiación u otras circunstancias en la que la enajenación pudiera no ser voluntaria.

Es importante señalar, que no se establece como momento de la enajenación, aquél en que se deje de cumplir la condición; por lo que entendemos que el efecto debe retrotraerse a la fecha de la escisión, que es aquél en que se transmitieron los bienes, con numerosas consecuencias tanto para la(s) escindida(s) como para la escidente, en el caso de que ésta última no subsista.

Lo comentado anteriormente origina que indebidamente operaciones futuras afecten a situaciones jurídicas ocurridas en el pasado.

En algunos casos, resultará necesario limitar de alguna forma el derecho de propiedad de las acciones con derecho a voto, de tal forma que el 51% sea intocable durante el plazo establecido.

Cabe mencionar que ésta disposición obligaría a adecuar los estatutos sociales de la sociedad escidente (en caso de que subsista), y de la(s) escindida(s) en caso de que no se quisiera caer en el supuesto de una enajenación fiscal, de manera que quedase estipulado que ningún accionista pueda enajenar acciones sin previo aviso a la administración de la sociedad.

En caso de que la enajenación fuese por más del 49%, se requerirá el permiso del Consejo de Administración o incluso de la Asamblea de Accionistas, pues sólo así se protegerían los intereses de la sociedad y se evitarían posibles daños de unos accionistas a otros.

La decisión de los accionistas a vender, así como las necesidades futuras de aumentos de capital de alguna de las empresas y otros eventos que ocurran posterior a la escisión y, que no cumplan con los requisitos establecidos para no ser considerada como enajenación, afectarán en forma retroactiva a la escidente, misma que pudiera ser absolutamente ajena a éstos hechos.

Derivado de ésta situación pensamos que una solución para allegarse de recursos después de la escisión, es la emisión de acciones con voto limitado o preferenciales, ya que éstas; de acuerdo al C.F.F. no deben considerarse dentro del 51% requerido como tenencia accionaria.

Al retrotraer los efectos al momento de la escisión, vuelve a surgir la inquietud respecto a si se considera la fecha de la asamblea o el día en que surten plenos efectos la escisión; por lógica se considera que cuando surta plenos efectos legales la escisión, se podrá retrotraer una posible enajenación por incumplimiento de requisitos fiscales.

Ya que antes de dichos efectos las sociedad(es) escindida(s) no existe(n), y la escidente aún no transmite sus bienes; sin embargo, en el caso que los accionistas acuerden en la asamblea, que la escisión surta efectos inmediatos entre ellos, tendríamos entonces que por el acuerdo referido, la enajenación tendría sus efectos

retroactivos desde la fecha en que se celebró la asamblea de escisión y no el momento en que surtió plenos efectos legales.

Nota: ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

5.1.3 AVISO DE ESCISIÓN A PRESENTAR ANTE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

El artículo 5-A del R.C.F.F. nos indica en lo referente al aviso de escisión, lo siguiente:

"Para los efectos de las fracciones I y II del artículo 14-A del Código, se deberán presentar los siguientes avisos:"

1. "De escisión de sociedades, el cual será presentado por la sociedad escidente, cuando ésta subsista, o por la escindida que al efecto se designe en el caso de que la escidente se extinga."

"El aviso a que se refiere el párrafo anterior deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo la misma y contendrá la denominación o razón social de las sociedades escidente y escindidas y la fecha en que se realizó dicho acto".

Como se puede observar, en el caso de una escisión parcial la sociedad escidente será la encargada de presentar el aviso de escisión.

Y en el caso de una escisión total el aviso lo presentará la escindida que para tal efecto se designe.

Hasta ahora la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no establece un modelo de aviso por escisión, por lo que apeándonos a lo establecido en el citado artículo y a lo establecido en el artículo 18 del C.F.F., presentamos uno que podría utilizarse:

**SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO
PUBLICO, ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA
DE INGRESOS DEL NORTE DEL D.F.
P R E S E N T E**

México, D.F. a 01 de Julio de 1995.

AVISO DE ESCISION

James Hatfield U., representante legal de la empresa "METALLICA, S.A. DE C.V.", con domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones en Av. Vallejo 666, Col. Industrial Vallejo, C.P. 07710, en México, D.F., respetuosamente informa lo siguiente:

Que con fecha 01 de Julio de 1995 mi representada se escindió parcialmente dando origen a las sociedades "KREATOR, S.A. DE C.V.", quienes de acuerdo a las disposiciones mercantiles vigentes participaron del activo, pasivo y capital de mi representada.

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

A T E N T A M E N T E

James Hatfield U.
RFC HEUJ710701 WZT
Representante legal de "METALLICA, S.A. DE C.V."

ANEXOS:

- 1) Copia simple del acuerdo de escisión.
- 2) Copia del poder notarial con el cual se acredita la personalidad del representante legal.
- 3) Aviso de inscripción al R.F.C. de las compañías creadas como consecuencia de la escisión.
- 4) Estados financieros al 01 de Julio de 1995.
- 5) Copia simple del acta constitutiva de "METALLICA, S.A. DE C.V."
- 6) Copia simple del aviso HRFC-1 o R-1, en su caso, de inscripción al RFC.

5.1.4 REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Artículo 27 del C.F.F., primer párrafo:

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establezcan en el reglamento de este código".

Tercer párrafo.- *"Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, que comprueban dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación, en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura".*

Como consecuencia de la escisión debe darse necesariamente el nacimiento de la(s) sociedad(es) escindida(s), por lo que conjuntamente con el aviso de escisión mencionado en el subinciso anterior, las sociedades escindidas deberán inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

5.1.5 CANCELACION EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Los artículos 14, fracción V y 23, fracción I, último párrafo, del R.C.F.F., establecen la obligación de presentar el aviso de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes, junto con la declaración final del Impuesto sobre la Renta; y para el caso de escisión establece lo siguiente:

"El aviso de cancelación del registro federal de contribuyentes a que se refiere la fracción V del artículo 14 de éste Reglamento, deberá presentarse conforme a las siguientes reglas:

En los casos de escisión de sociedades, cuando se extinga la escidente, la escindida que se designe en el acuerdo de escisión presentará el aviso por dicha escidente, junto con la última declaración del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el primer párrafo de la fracción VII del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a cargo de la propia escidente".

5.1.6 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

El artículo 26 del C.F.F. en su fracción XII señala que son responsables solidarios con los contribuyentes:

"Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por ésta 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".

La responsabilidad es nula si se cumple con el requisito de tenencia accionaria; sin embargo si no se cumpliera ésta disposición y se generaran impuestos por enajenación de bienes, así como sus accesorios, la(s) escindida(s) serían responsables solidarias por dichas cantidades, hasta por el monto de su aportación.

En caso de una escisión total en donde se dieran efectos retroactivos a la enajenación fiscal de bienes por falta de cumplimiento del requisito de tenencia accionaria establecido en el artículo 14-A del C.F.F.; se tendría la situación de que la escidente ya no existe por lo que deberá recurrirse a la(s) escindida(s) para que cubran el monto de los impuestos y accesorios generados.

Por otro lado puede ser cuantiosa la responsabilidad sobre contribuciones de la escidente de ejercicios previos a la escisión, elemento que hay que tomar en cuenta al fijar el capital asignable a la(s) escindida(s) al momento que se efectúe la escisión, pues el monto relativo es el límite de tal responsabilidad.

5.1.7 EL DICTAMEN FISCAL Y LA TERMINACION ANTICIPADA POR EL EJERCICIO DE ESCISION.

El artículo 32-A fracción III del C.F.F., nos señala que están obligadas las sociedades que se escindan a dictaminar sus estados financieros por un Contador Público autorizado y a la letra éste artículo nos dice:

"Las que se fusionen o se escindan en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en el siguiente".

Es importante recalcar que ésta fracción quedó así después de las reformas a la miscelánea del 1995, ya que anteriormente se dictaminaba el ejercicio en que ocurría la escisión y los tres posteriores, así disminuyó el plazo de dictaminación que tienen las sociedades que efectúen actos de escisión.

En lo referente a el aviso para dictaminación fiscal de los estados financieros de las sociedades involucradas en una escisión, el artículo 46 del R.C.F.F. nos indica:

"Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del C.F.F., respectivamente, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales observando las siguientes reglas:"

1. *"El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como el Contador Público que vaya a dictaminar."*

2. *"El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal".*

Según el artículo anterior el aviso de dictaminación fiscal para una sociedad la cual lleve a cabo una escisión parcial, deberá presentar el aviso de dictamen fiscal a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al ejercicio sujeto a dictamen; cuando se trate de una escisión total el aviso citado se presentará dentro de los tres meses posteriores a la realización de éste tipo de escisión.

El artículo 11 del C.F.F. señala en lo referente al ejercicio fiscal y a la declaración del ejercicio, lo siguiente:

"Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año en que se trate."

"En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o escindida, siempre que la sociedad escidente desaparezca, el ejercicio terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio durante todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación. En el caso de fusión, la sociedad subsista o que se substituya presentará las declaraciones del ejercicio de las que desaparezcan. Tratándose de la escisión de sociedades en que la sociedad escidente desaparezca, la declaración del ejercicio de la escidente la presentará la sociedad escindida"

Es obvio que en el caso de escisión, la sociedad escidente anticipará el cierre de su ejercicio fiscal convirtiéndolo en irregular; lo que necesariamente sucede en el caso en que la escidente desaparezca; anteriormente esto no estaba contemplado en el artículo 11 del C.F.F., siendo hasta la reforma fiscal de 1995 cuando las disposiciones fiscales regulan éste aspecto.

Dentro de las reformas a la miscelánea de 1995, se incluyó dentro de los supuestos de terminación anticipada de un ejercicio fiscal en lo relativo a la escisión de sociedades; cuando la sociedad escidente desaparece se establece que la obligación de presentar la declaración del ejercicio recaerá en la sociedad escindida que se designe en el acuerdo de escisión y, en el caso de que no se haga tal designación las autoridades fiscales podrán exigir la presentación de la declaración correspondiente a cualquiera de las sociedades escindidas, según lo cita la Regla 80 de la miscelánea fiscal publicada el 31 de marzo de 1995 en el D.O.F.

En artículo 51 inciso G del R.C.F.F., establece la información que debe contener el dictamen fiscal de las sociedades que se escindan y nos dice:

"Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:

1. 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.

2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que ésta última subsista, en la que señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.

3. Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.

4. Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.

La información a que se refiere los subincisos 3 y 4 de este inciso, únicamente se presentará en el dictamen siguiente a la fecha de la escisión de sociedades".

La aplicación estricta de las fracciones citadas indican que solamente corresponde la obligación de dictaminar sus estados financieros a la escidente; sin embargo debemos pensar que las autoridades fiscales necesitarán el dictamen fiscal tanto de la(s) escindida(s) y en caso de que la escidente subsista de ésta, para cerciorarse del cumplimiento del requisito de permanencia accionaria.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

5.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

5.2.1 GANANCIA PARA EFECTOS DE I.S.R.

Anteriormente dentro de los lineamientos del C.F.F. analizamos los conceptos que se manejan en la escisión de sociedades, así como las obligaciones y tratamiento que se le dará a la misma.

A continuación analizaremos a la escisión de acuerdo a la ley del I.S.R. y su respectivo reglamento.

El artículo 5-A de la L.I.S.R señala lo siguiente:

"En los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de fusión o escisión de sociedades, se producirán los efectos que ésta ley señala para los efectos de enajenación".

Los efectos fiscales de ésta disposición se anulan cuando la escisión se apega a los requisitos que mencionamos anteriormente; en caso de no cumplir con dichos requisitos, se producirán los efectos que la ley indica para los actos de enajenación y, se gravará la diferencia obtenida entre el precio de venta y el costo fiscal de los bienes.

Asímismo en el artículo 17 fracción V de la L.I.S.R, nos habla de otro ingresos acumulables y en nuestro caso habla de la ganancia derivada por escisión. Los casos cuando se considera como un ingreso acumulable y cuando no lo es, enseguida citamos ésta fracción para poder ver más claramente ésta situación:

"La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles de residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista."

"En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el

artículo 14-A del C.F.F., siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en ésta ley respecto de dichos bienes."

"Cuando en los casos de fusión o escisión de sociedades no se cumpla con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior se acumulará la ganancia señalada en ésta fracción y no les serán aplicables las disposiciones de ésta ley que se refieren a bienes adquiridos con motivo de la fusión o escisión de sociedades".

En el citado artículo nos menciona una ganancia derivada de la escisión, sobre esto cabe comentar lo siguiente:

De acuerdo con la ley, son acumulables los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que se obtengan en el ejercicio. En los casos de enajenación de bienes, el envío o entrega del bien dan lugar a que se considere obtenido el ingreso, aún cuando el mismo no se haya cobrado.

La única ganancia que puede derivarse en la transmisión de bienes, es cuando lo que transmite a una sociedad se le asigne un valor superior a aquél que sería su costo fiscal deducible, o también cuando la autoridad por medio de sus facultades presuncionales estimase un valor superior a su costo; pero esto ya no se consideraría como una escisión.

Asimismo en el supuesto de que un accionista de la escidente fuese una persona moral, al canjear acciones de la sociedad escidente por acciones de la sociedad escindida, podría imputársele una ganancia por enajenación si la autoridad hacendaria con sus facultades presuncionales diera un valor superior a las acciones de la(s) escindida(s) por las acciones canjeadas de la escidente. Esta situación resulta extrema si se analiza que el canje de las acciones no implica una enajenación, ni una adquisición, sino simplemente la cancelación de las acciones originales y su substitución por nuevas acciones de la(s) empresa(s) resultante(s), sin que exista ningún adquirente de las acciones canceladas.

5.2.2 PAGOS PROVISIONALES.

Uno de los efectos importantes se presenta en materia de pagos provisionales en donde el artículo 12 fracción III, quinto párrafo de la L.I.S.R. establece:

"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. Para tales efectos, la sociedad escidente y las escindidas, considerarán como pagos provisionales efectivamente enterados, el monto de dichos pagos en la proporción en que se dividió el capital de la primera. El coeficiente a que se refiere este párrafo también se utilizará para los efectos del último párrafo de la fracción I de este artículo. En el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, las sociedades escindidas realizarán pagos provisionales en forma trimestral, únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la escisión".

Este ordenamiento prevé dos supuestos, el primero en el sentido en que la(s) escindida(s) efectuarán pagos provisionales a partir del mes en que ocurra la escisión considerando como coeficiente de utilidad, el que le corresponde o correspondió a la sociedad escidente.

El segundo, es que los pagos efectuados previamente, se considerarán a cuenta del impuesto definido y en la proporción que corresponda a cada una de las sociedades, de acuerdo a la distribución que haya sufrido el capital social de la sociedad escidente.

En ambos casos se observa el fenómeno de causahabencia que reconoce la legislación fiscal, ya que considera que las sociedades escindidas, no obstante nacen a la vida jurídica a partir de la escisión, fiscalmente hablando, tienen un pasado, que es el que corresponde a la escidente, por lo que deberán continuar haciendo pagos provisionales, tomando como base los datos de la escidente.

Adicionalmente en el artículo 12 fracción I último párrafo de la L.I.S.R., se menciona que el coeficiente de utilidad de la escidente también se utilizará cuando en el primer o en los cuatro posteriores ejercicios de la(s) escindida(s) no resulte coeficiente de utilidad.

Ejemplificando lo anterior tendríamos:

La empresa "METALLICA, S.A. DE C.V.", se escinde parcialmente con fecha de 1o. de julio de 1995, dando origen a la escindida "ANTRHAX, S.A. DE C.V.", con una participación de sus bienes y deudas del 30% de acuerdo a lo que se muestra a continuación:

"METALLICA, S.A. DE C.V."
ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 30 DE JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

ACTIVO	1,000.00	PASIVO	600.00
		CAPITAL	400.00

Después de la escisión al 1o. de julio de 1995, los estados de posición financiera se presentarían de la siguiente forma:

"METALLICA, S.A. DE C.V."
ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 1o DE JULIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

ACTIVO	700.00	PASIVO	420.00
		CAPITAL	280.00

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 1o DE JULIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

ACTIVO	300.00	PASIVO	180.00
		CAPITAL	120.00

La segmentación de los resultados del período enero a junio de 1995, efectuada en la proporción que indicamos anteriormente (30%) se llevó a cabo como se indica a continuación:

"METALLICA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

Ingresos propios	200.00
(+) Otros ingresos	<u>20.00</u>
(=) Suma	220.00
(-) Descuentos y devoluciones	<u>5.00</u>
(=) Utilidad neta	215.00
(-) Gastos de operación	<u>100.00</u>
(=) Utilidad de operación	115.00
(-) Gatos financieros	<u>50.00</u>
(=) Utilidad del ejercicio	<u>65.00</u>

Posterior a la escisión, los resultados de ambas empresas quedarían como sigue:

"METALLICA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

Ingresos propios	140.00
Otros ingresos	<u>14.00</u>
(=) Suma	154.00
(-) Descuentos y devoluciones	<u>3.50</u>
(=) Utilidad neta	150.50
(-) Gastos de operación	<u>70.00</u>
(=) Utilidad de operación	80.50
(-) Gatos financieros	<u>35.00</u>
(=) Utilidad del ejercicio	<u>45.50</u>

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

Ingresos propios	60.00
Otros ingresos	<u>6.00</u>
(=) Suma	66.00
(-) Descuentos y devoluciones	<u>1.50</u>
(=) Utilidad neta	64.50
(-) Gastos de operación	<u>30.00</u>
(=) Utilidad de operación	34.50
(-) Gastos financieros	<u>15.00</u>
(=) Utilidad del ejercicio	<u>19.50</u>

La empresa "METALICA, S.A. DE C.V. al 30 de junio de 1994 ha efectuado pagos provisionales por N\$22.00, los cuales de acuerdo con el porcentaje en que se dividió el capital, serán transmitidos como sigue:

"METALICA, S.A. DE C.V."
RESUMEN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. DE ENERO A JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Enero	3.00
Febrero	5.00
Marzo	2.50
Abril	3.50
Mayo	4.00
Junio	<u>4.00</u>
Total de pagos provisionales de I.S.R.	<u>22.00</u>

Después de la escisión la transmisión de los pagos provisionales de I.S.R. se reflejará de la siguiente forma:

"METALLICA, S.A. DE C.V."
RESUMEN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. DE ENERO A JUNIO DE 1995
DESPUES DE LA ESCISION.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Enero	2.10
Febrero	3.50
Marzo	1.75
Abril	2.45
Mayo	2.80
Junio	<u>2.80</u>
Total de pagos provisionales de I.S.R.	<u>15.40</u>

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
RESUMEN DE PAGOS PROVISIONALES DE I.S.R. DE ENERO A JUNIO DE 1995.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Enero	0.90
Febrero	1.50
Marzo	0.75
Abril	1.05
Mayo	1.20
Junio	<u>1.20</u>
Total de pagos provisionales de I.S.R.	<u>6.60</u>

La empresa "ANTRHAX, S.A. DE C.V.", en el mes de julio de 1995 obtuvo los siguientes resultados en forma independiente:

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO DEL 01 DE ENERO AL 31 DE JULIO DE 1995.
 (CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

	Parte transmitida de enero a junio de 1995	1er. mes de la escindida	Acumulado a julio de 1995
Ingresos propios	60.00	5.00	65.00
Otros ingresos	<u>6.00</u>	<u>1.00</u>	<u>7.00</u>
(=) Suma	66.00	6.00	72.00
(-) Descuentos y devoluciones	<u>1.50</u>	<u>0.00</u>	<u>1.50</u>
(=) Utilidad neta	64.50	6.00	70.50
(-) Gastos de operación	<u>30.00</u>	<u>5.50</u>	<u>35.50</u>
(=) Utilidad de operación	34.50	0.50	35.00
(-) Gastos financieros	<u>15.00</u>	<u>1.00</u>	<u>16.00</u>
(=) Utilidad (pérdida) del ejercicio:	<u>19.50</u>	<u>(0.50)</u>	<u>19.00</u>

Como se puede observar, a la escindida se le asignó una actividad con menor margen de utilidad ya que en el primer mes de operaciones se obtuvo una pérdida contable.

Para determinar el pago provisional del mes de julio de 1995 de la escindida "ANTRHAX, S.A. DE C.V." (suponiendo que los pagos provisionales de I.S.R. de la escidente "METALLICA, S.A. DE C.V. los realizaba con una periodicidad mensual y los determinaba con el coeficiente de utilidad de 0.6200), tendremos que el pago provisional de éste impuesto se calculará de la siguiente forma:

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
CEDULA DE DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL DE I.S.R. DEL MES DE JULIO DE 1995.
 (CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ingresos nominales al 31/07/95	72.00
(X) Coeficiente de utilidad	<u>0.6200</u>
(=) Resultado fiscal estimado	44.64
(X) Tasa del I.S.R.	<u>34%</u>
(=) I.S.R. Causado del periodo	15.18
(-) Pagos provisionales enterados	<u>6.60</u>
(=) I.S.R. a cargo	<u>8.58</u>

En cuanto al coeficiente de utilidad, pareciera injusta la aplicación de un coeficiente que trae un antecedente, ya que los ingresos de la escindida cuyo patrimonio es totalmente distinto al que le dió origen, debido a que las condiciones de operación son distintas, podrá traer como consecuencia una serie de injusticias en la estimación de los pagos provisionales.

Debido a lo inequitativo de la situación anterior la S.H.C.P. dictó una resolución por medio de la cuál no se pague un impuesto excesivo en éstos casos. La regla 128 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicada el 31 de marzo de 1995 en el Diario Oficial de la Federación, establece que la escidente y la(s) escindida(s), podrán reducir el monto de sus pagos provisionales del ejercicio en que ocurra la escisión, cumpliendo para tales efectos con lo siguiente:

a) Que la escidente hubiera dictaminado para efectos fiscales sus estados financieros, relativos al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se llave a cabo la escisión.

b) 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 L.I.S.R. (excluyendo a la deducción inmediata del artículo 51 de la L.I.S.R.), entre los ingresos nominales del mismo período.

La disposición anterior nos conduce a la determinación de un resultado fiscal a la fecha de la escisión de parte de la escidente y efectuar la determinación del coeficiente de utilidad sobre un ejercicio irregular.

Ejemplificando ésta disposición tendríamos lo siguiente:

"METALLICA, S.A. DE C.V.
CEDULA DE DETERMINACION DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD DEL 01 DE ENERO
AL 30 DE JUNIO DE 1995, APLICANDO LA REGLA 128 DE LA R.M.F.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ingresos acumulables (enero-junio de 1995)	230.00
(-) Descuentos y devoluciones	5.00
(-) Gastos de operación	100.00
(+) Gastos no deducibles	(8.00)
(-) Interés deducible	<u>40.00</u>
(=) Resultado fiscal a la fecha de la escisión	93.00
(/) Ingresos nominales al 30/06/95	<u>220.00</u>
(=) Coeficiente de utilidad aplicable	<u>0.4227</u>

Como se puede ver el coeficiente de utilidad de "METALLICA, S.A. DE C.V.", disminuyó y por consiguiente disminuirán los pagos provisionales de la escindida.

A continuación se muestra como se determinaría el pago provisional de I.S.R. de julio de 1995 de la escindida, aplicando el nuevo coeficiente de utilidad.

"ANTRHAX, S.A. DE C.V."
CEDULA DE DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL DE I.S.R. DEL MES DE
JULIO DE 1995, APLICANDO LA REGLA 15 DE LA R.M.F.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ingresos nominales al	72.00
31/07/95	
(X) Coeficiente de utilidad	<u>0.4227</u>
(=) Resultado fiscal estimado	30.43
(X) Tasa del I.S.R.	<u>34%</u>
(=) I.S.R. Causado del periodo	10.35
(-) Pagos provisionales enterados	<u>6.60</u>
(=) I.S.R. a cargo	<u>3.75</u>

C) Por último, se estipula la obligación de llevar a cabo el recalcu de sus pagos provisionales en los términos del artículo 8 del R.L.I.S.R. y en su caso cubrir los recargos que correspondan conforme a dicha disposición si resulta que los pagos provisionales se hubieran cubierto en cantidad menor de la debida, se cubrirán los recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que hubieran correspondido.

Es importante tomar en cuenta, que en el caso de que se lleve a cabo en el primer ejercicio de una empresa una escisión parcial, de acuerdo con el artículo 12 de la L.I.S.R. ésta no se encuentra obligada a realizar pagos provisionales y por lo tanto la(s) escindida(s) tampoco, ya que no existe un coeficiente de utilidad.

Dando un ejemplo de lo anterior sería:

Se crea una sociedad denominada "CARCASS, S.A. DE C.V.", el 1o. de enero de 1995.

El 30 de junio del mismo año, se escinde parcialmente dando lugar a la escindida "SLAYER, S.A. DE C.V."

La escindida "SLAYER, S.A. DE C.V." no podría efectuar pago provisional alguno, ya que la ley dice que para determinar su pago provisional de I.S.R. debe emplear el coeficiente de utilidad de la escidente, el cuál no tiene debido a que es su primer ejercicio de operaciones.

Se podría determinar un coeficiente de utilidad, en base a un ejercicio irregular de la escidente; sin embargo sentimos que no sería equitativo, ya que no se reconocería que la(s) escindida(s) constituyen una continuación de las operaciones de la escidente, por lo que pensamos que en éste tipo de situaciones valdría la pena someter éste otro criterio a las autoridades fiscales correspondientes.

En lo referente con la periodicidad de los pagos provisionales de I.S.R., el artículo 12 indica que si en el ejercicio en que se lleva a cabo la escisión, la escidente efectuaba pagos mensuales, la(s) escindida(s) deberán también efectuarlos mensualmente; si en los siguientes ejercicios fiscales la(s) escindida(s) obtienen ingresos acumulables menores a los establecidos en el artículo 12 fracción III, segundo párrafo (1er. semestre de 1995, ingresos hasta N\$4,000.00), efectuarán ahora pagos trimestrales a cuenta de I.S.R. del ejercicio.

Debemos tener cuidado en relación a la posibilidad de considerar a la escidente y a la(s) escindida(s) como una sola persona moral de acuerdo a el artículo 32-A del C.F.F., ya que éste sería un impedimento para efectuar pagos provisionales trimestrales, la fracción del citado artículo nos dice:

"Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas".

Ejemplificando lo anterior tendríamos:

"EL ARBOL, S.A. DE C.V."
CEDULA COMPARATIVA DE RESULTADOS DE LA ESCIDENTE Y LA ESCINDIDA
POR LOS AÑOS DE 1993 A 1995
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ejercicio de 1993	1,800.00
Ejercicio de 1994	
Escidente	2,000.00
Escindida	1,300.00
Ejercicio de 1995	
Escidente	2,500.00
Escindida	2,200.00

Nota: James Hatfield O., es accionista mayoritario y propietario del 75% de las acciones con derecho a voto.

Como se puede observar, la escidente efectuaba pagos trimestrales en 1994, ya que obtuvo ingresos acumulables inferiores en 1993 a los N\$2,000.00 que en ese tiempo era el límite para efectuarlos con esa periodicidad. Asimismo la escindida efectuó sus pagos provisionales trimestralmente ya que la escidente lo hacía de esta manera.

Para el año de 1995 la escidente obtuvo ingresos menores a lo establecido en este ordenamiento fiscal, lógicamente el límite actualizado; sin embargo realizará pagos provisionales mensuales, ya que las acciones con derecho a voto son poseídas por una sola persona, o sea que la escidente y la escindida deben tomarse como una sola persona moral de acuerdo al artículo 32-A del C.F.F., ya la sumatoria de sus ingresos es de N\$4,700.00 y rebasan el límite establecido para efectuarlos trimestralmente, por lo tanto la escidente como la escindida efectuarán pagos provisionales de I.S.R. mensualmente (el límite para efectuar pagos provisionales trimestrales en 1995 es de N\$4,000.00).

Nota: Ver apéndice con la reformas fiscales para 1996.

5.2.3 AJUSTE SEMESTRAL A LOS PAGOS PROVISIONALES.

En tanto las sociedades escindidas estén obligadas a cubrir pagos provisionales de I.S.R., existirá la obligación de calcular y pagar el ajuste semestral de éste impuesto.

Aún no se regula la forma en que debe transmitirse a la(s) escindida(s) el ajuste efectivamente enterado por la escidente; sin embargo podría presumirse que no es necesaria una regla, ya que el ajuste semestral es una modalidad de los pagos provisionales o una extensión a éstos. Por lo tanto en nuestra opinión, éste ajuste efectivamente enterado por la escidente debe ser segmentado en la misma proporción en la que se escindió el capital social. Sin embargo, ante la falta de precisión sobre éste punto creemos que resulta indispensable una aclaración por parte de las autoridades fiscales, y en tanto esto no ocurra sugerimos que en cada caso se evalúe la conveniencia de solicitar una confirmación de ésta interpretación a la S.H.C.P.

El artículo 7-E del R.L.I.S.R. nos habla en lo referente al ajuste de los pagos provisionales en una escisión de sociedades y nos dice lo siguiente:

"Cuando por fusión, escisión o liquidación, los contribuyentes anticipen la fecha de terminación de su ejercicio, determinarán los ajustes a los pagos provisionales previstos en la fracción III del artículo 12-A de la ley, conforme a lo siguiente:"

1. *"Cuando la fecha de terminación ocurra a más tardar el séptimo mes del ejercicio, solamente ajustarán el impuesto a los pagos provisionales en el último mes del mismo, excepto si presentan la declaración del ejercicio a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración por el ajuste de referencia".*

Ejemplificando la fracción anterior para poder entenderlo mejor tenemos:

Si se lleva a cabo una escisión al 31 de julio de 1995, la escidente estaría obligada a efectuar la determinación del ajuste semestral, o bien presentar su declaración anual de 1995 a más tardar el 17 de agosto del mismo año.

II. *"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, considerando los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas a que se refiere la fracción 999 del artículo 12-A de la ley, correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del sexto mes del mismo y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio."

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

Es importante aclarar que a partir del 21 de julio de 1992, el artículo 12-A de la L.I.S.R. sufrió un cambio importante ya que solamente se efectuará un ajuste a los pagos provisionales de I.S.R.; sin embargo ésta reforma no se tomó en cuenta en el R.L.I.S.R., ya que como vimos en la fracción anterior todavía se maneja o regula el segundo ajuste.

A continuación ejemplificamos la fracción citada para su mejor comprensión.

Si se efectuara una escisión total el 31 de agosto de 1995, la escidente debió de haber presentado su ajuste a los pagos provisionales el 17 de agosto de 1995.

En caso de que si la escisión se efectuara el 31 de mayo de 1995, es obvio que la escidente no estaría obligada a realizar ajuste semestral, ya que el periodo de la escidente no lo permite. Por otro lado la(s) escindida(s) si efectuarán el ajuste semestral ya que éstas tendrán un ejercicio irregular comprendido de junio a diciembre, por lo que determinarán su ajuste semestral enterándolo a más tardar el 17 de enero de 1996, o bien presentar en esa fecha su declaración anual del ejercicio, según la primer fracción del artículo en comento.

Por último, si la escisión se efectuara el 30 de abril de 1995, y las escindidas optaran por un ejercicio fiscal de enero a diciembre, tendrían un ejercicio irregular de ocho meses, determinarían y enterarían su ajuste a más tardar el 17 de diciembre de 1995, y su declaración anual a más tardar el 30 de marzo de 1996.

Del anterior artículo 7-E del R.L.I.S.R. se establece que el cierre anticipado del ejercicio fiscal será necesariamente consecuencia de la escisión de sociedades, lo cual nos parece acertado; sin embargo ello plantea dos problemas:

El primero, es que ésta norma es exclusivamente aplicable a la materia del I.S.R. y no a las demás disposiciones fiscales.

Y el segundo, es que el cierre del ejercicio fiscal no se dará en todos los casos de escisión, sino solamente en aquellos casos en los que en forma expresa así lo pacte la asamblea, tan esto es así que de la simple observación de las disposiciones de la

L.I.S.R. que vimos, se regulan efectos en los que no se anticipe el cierre del ejercicio fiscal, por ejemplo en materia de pagos provisionales.

En el caso de que los enteros de los pagos provisionales sean superiores al ajuste semestral, se podrá acreditar la diferencia a favor contra los pagos provisionales posteriores, según el artículo 12-A fracción III último párrafo de la L.I.S.R., siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos del artículo 7-G del R.L.I.S.R. que nos dice:

"Para los efectos del artículo 12-A, fracción III, último párrafo de la ley, la diferencia que resulte a favor de los contribuyentes en los ajustes a sus pagos provisionales, se podrá acreditar contra los pagos provisionales del mismo ejercicio, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:"

I. *"Que no se hubiera obtenido autorización para disminuir los pagos provisionales contra los cuales se efectúe el acreditamiento en los términos del artículo 8o. de éste reglamento."*

II. *"Que la deducción a que se refiere la fracción III del artículo 22 de la ley, calculada para el primero y segundo ajuste se hubiera hecho en la proporción que el monto de adquisiciones netas representen de la totalidad de los ingresos acumulados que correspondan al ejercicio de doce meses inmediato anterior a aquél por el que se efectúen los ajustes. Se entiende por adquisiciones netas la suma de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, disminuida con la suma de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas".*

Como mencionamos anteriormente se realizará un sólo ajuste, ya que en éste artículo todavía se contemplan dos ajustes, para ejemplificar el artículo citado tenemos lo siguiente:

Si se realizara una escisión total el 31 de enero de 1995, la escidente no estaría obligada a determinar ajuste a los pagos provisionales, pero en el caso de la(s) escindida(s) si lo efectuarán ya que tendrán un ejercicio irregular comprendido de febrero a diciembre, por consiguiente determinarán y enterarán el ajuste semestral a los pagos provisionales a más tardar el 17 de septiembre de 1995 y en caso de que obtenga un saldo a favor, podrá acreditarlos contra los pagos provisionales

posteriores, en nuestro caso contra los pagos de octubre, noviembre o diciembre (suponiendo que los pagos provisionales los efectuaba mensualmente) hasta agotar éste saldo a favor; siempre que se cumplan con los requisitos citados en el mismo artículo.

En el caso de que la escidente haya efectuado el ajuste semestral y tenga un saldo a favor, éste podrá transmitirse si así se estipula en el acuerdo de escisión. La escidente tiene la opción de transmitirlo o quedarse con éste saldo a favor para amortizarlo contra pagos provisionales posteriores; nosotros sentimos que debe de transmitirse de acuerdo a la proporción en que se transmiten los pagos provisionales, ya que como comentamos el ajuste semestral es una derivación de los pagos provisionales de I.S.R.

5.2.4 COSTO FISCAL PARA ACCIONES ADQUIRIDAS POR ESCISIÓN.

En cuanto a éste aspecto singular de la escisión, en el antepenúltimo y penúltimo párrafo del artículo 19 de la L.I.S.R., se reglamentó la mecánica para determinar el costo comprobado de adquisición de las acciones en caso de una escisión de sociedades. A fin de analizar lo citado en tales párrafos, enseguida los transcribimos para posteriormente proceder a su revisión y ejemplificación.

ACCIONES EMITIDAS POR SOCIEDADES ESCIENDIDAS.

"Se considera costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades esciendidas, el que se derive del costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la esciendente por cada accionista a la fecha de dicho acto y como fecha de adquisición la del canje."

ACCIONES ADQUIRIDAS POR LA FUSIONANTE O LA ESCIENDA.

"En el caso de fusión o escisión de sociedades, las acciones que adquieran las sociedades fusionante o las esciendidas como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades fusionadas o esciendente, al momento de la fusión o escisión".

Enseguida damos un ejemplo en el cuál determinamos el costo fiscal de las acciones en caso de una enajenación y la mecánica de como se determina, tanto para la escidente como para la escindida.

SUPUESTO:

Se efectúa una escisión parcial de la empresa "NEXT, S.A. DE C.V.", surgiendo la escindida

"TRANSMETAL, S.A. DE C.V."

Fecha de la escisión: 1o. de febrero de 1994.

DATOS DE LA ESCIDENTE:

Ejercicio fiscal: enero a diciembre.

Número de acciones: 10,000

Valor nominal: N\$100.00 c/u.

Fecha de adquisición (constitución): Enero de 1992.

(Utilidades) y/o pérdidas fiscales: 1992 N\$ (3,000.00)

1993 N\$ 2,000.00

DATOS DE LA ESCINDIDA:

Ejercicio fiscal: Febrero a diciembre de 1994.

La escindida tuvo un ejercicio irregular en 1994, según el C.F.F. con cierre al 31 de diciembre de 1994 y generando una utilidad por N\$ (1,000.00).

También la escindida en marzo de 1994 vendió sus acciones en N\$ 600,000.00.

Número de acciones en que se divide el capital social:

"TRANSMETAL, S.A. DE C.V." : 6,000 acciones con valor de N\$100.00 c/u.

"NEXT, S.A. DE C.V." (ascidente): 4,000 acciones con valor de N\$100.00 c/u.

RESOLUCION:

"NEXT, S.A. DE C.V."

CEDULA No.1

DETERMINACION DEL COSTO PROMEDIO POR ACCION.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS)

Total de acciones de la empresa escidente	10,000
Valor nominal por acción	100.00
Costo comprobado de adquisición actualizado (C-3)	1'202,800.00
Resultados (C-4)	1,256.50
Dividendos	<u>0.00</u>
(=) Costo promedio	1'204,056.50
(/) Total de acciones emitidas por la escidente	<u>10,000</u>
(=) Costo promedio por acción	<u>120.41</u>
Costo promedio por acción	120.41
(X) Acciones de "NEXT, S.A. DE C.V." (escidente)	<u>6,000</u>
(=) Costo de adquisición de las acciones de "NEXT, S.A. DE C.V."	722,460.00
Costo promedio por acción	120.41
(X) Acciones de "TRANSMETAL, S.A. DE C.V." (escindida)	<u>4,000</u>
(=) Costo de adquisición de las acciones de "TRANSMETAL, S.A. DE C.V."	<u>481,640.00</u>

"TRANSMETAL, S.A. DE C.V."

CEDULA No.2

DETERMINACION DEL COSTO PROMEDIO POR ACCION.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Total de acciones de la empresa escidente	4,000
Valor nominal por acción	100.00
Costo comprobado de adquisición actualizado (C-5)	484,096.36
Resultados (C-6)	1,018.10
Dividendos	<u>0.00</u>
(=) Costo promedio	485,114.46
(/) Total de acciones	<u>4,000</u>
(=) Costo promedio por acción	<u>121.28</u>
Precio de venta	600,000.00
(-) Costo fiscal	<u>485,114.46</u>
(=) Utilidad	<u>114,885.54</u>

CEDULA N° 3

**"NEXT, S.A. DE C.V." (Sociedad Escidente).
Costo comprobado de adquisición actualizado.**

Fecha de adquisición o de la última enajenación	Número de acciones	Costo comprobado de adquisición o costo promedio de la última enajenación	I.N.P.C.		Factor de actualización	Costo comprobado de adquisición actualizado
			Escisión febrero '94	De adquisición o la última enajenación		
Enero 1992	10,000.00	1,000,000.00 (10,000.00x \$100.00)	36,535.10	30,374.70	1.2028	1,202,800.00

CEDULA N° 4

"NEXT, S.A. DE C.V." (Sociedad Escidente).
 Determinación de las utilidades o pérdidas actualizadas

Ejercicio terminado en:	Utilidad o pérdida fiscal sujeta a actualización	I.N.P.C.		Factor actualización	Utilidad o pérdida ajustada	Acciones en circulación	Utilidad o pérdida ajustada por acción
		Febrero 1994	Ultimo del ejercicio				
1992	3,000.00	36,535.10	33,393.90	1.0941	3,282.30	10,000.00	0.33
1993	(2,000.00)	36,535.10	36,068.50	1.0129	(2,025.80)	10,000.00	(0.20)

CEDULA N° 5

"TRANSMETAL, S.A. DE C.V." (Sociedad Escindida).
Costo comprobado de adquisición actualizado.

Fecha de adquisición o de la última enajenación	Número de acciones	Costo comprobado de adquisición o costo promedio de la última enajenación	I.N.P.C.		Factor de actualización	Costo comprobado de adquisición actualizado
			Enajenación marzo 1994	De adquisición o la última enajenación		
Febrero 1994	4,000.00	481,640.00 (C-1)	36,722.90	36,535.10	1.0051	484,096.36

CEDULA N° 6

"TRANSMETAL, S.A. DE C.V." (Sociedad Escindida).
 Determinación de las utilidades o pérdidas actualizadas

Ejercicio terminado en:	Utilidad o pérdida fiscal sujeta a actualización	I.N.P.C.		Factor actualización	Utilidad o pérdida ajustada	Acciones en circulación	Utilidad o pérdida ajustada por acción
		Marzo 1994	Ultimo del ejercicio				
1994	1,000.00	36,722.90	36,068.50	1.0181	1,018.10	4,000.00	0.25

Obviamente como observamos, después de la escisión el costo promedio por acción puede modificarse, ya sea por aumentos de capital, pago de dividendos o por incorporarse los resultados fiscales que reporte cada sociedad al cierre de cada ejercicio.

Nota: Ver apéndice fiscal con las reformas fiscales para 1996.

5.2.5 DEDUCCION DE INVERSIONES.

El tercer párrafo del artículo 41 de la L.I.S.R. nos señala en lo referente a la fecha de adquisición de inversiones para la actualización y deducción de éstas, lo siguiente:

"Cuando los bienes se adquirieran 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 y transmite activo fijo o diferido, la(s) escindida(s) deberá(n) de determinar la depreciación fiscal del ejercicio utilizando las fechas de adquisición de los activos fijos y cargos diferidos que venía utilizando la escidente antes de la escisión.

Adicionalmente, el artículo 46 de la L.I.S.R. menciona las reglas para la amortización y depreciación, en su fracción IV nos señala lo siguiente:

"En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente".

Ejemplificando los citados artículos tendríamos el siguiente supuesto:

DATOS:

Fecha de la escisión:	30 de junio de 1994.
Monto original de la inversión (M.O.I.):	N\$ 10,000.00
Fecha de adquisición: (Fecha en que lo adquirió la escidente).	01 de enero de 1994.
Depreciación acumulada:	N\$ 500.00
Monto por depreciar:	N\$ 9,500.00
Tasa de depreciación:	10%

En el supuesto anterior la escindida únicamente podrá deducir en sus posteriores ejercicios N\$ 9,500.00, mientras que la escidente no deberá determinar ganancia por la enajenación del activo y por lo tanto no deducirá el costo fiscal del mismo, pues de hacerlo la deducción se duplicaría.

En relación con éste punto, el artículo 46, fracción IV, de la L.I.S.R., mencionado anteriormente, nos aclara que en la escisión no se busca revalorar los bienes transmitidos en ésta operación, ni tampoco depreciar un bien más allá de la depreciación que esté pendiente al momento de la escisión.

La escindida determinará su depreciación fiscal de la siguiente forma:

M.O.I.	9,500.00
(X) Tasa de depreciación	<u>10%</u>
(=) Depreciación anual	950.00
(/) 12 meses	79.17
(X) N° de meses de uso del ejercicio (julio-diciembre)	<u>6</u>
(=) Depreciación antes de actualización	<u>475.02</u>

Para llevar a cabo la actualización de la depreciación, la fecha de adquisición que utilizará la escindida, para determinar el factor de actualización, será el que empleaba la escidente, es decir, el 1o. de enero de 1994.

Factor a emplear por la(s) escindida(s):

Ultimo mes de la 1a. mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción, artículo 41 párrafo 7. (I.N.P.C. del mes de septiembre de 1994).

Mes de adquisición.
(I.N.P.C. del mes de enero de 1994).

$$\text{Factor de actualización} = \frac{37873.80}{36348.10}$$

$$\text{Factor de actualización (F.A.)} = 1.0420$$

Depreciación acumulada de la escindida: N\$ 475.00 X F.A. = 494.95

Depreciación fiscal del periodo irregular de la escindida: 494.95

----- = 82.49

Número de meses del periodo (6 meses).

La escindida podrá deducir N\$ 82.49 mensual en la determinación de sus pagos provisionales de I.S.R (en caso de que los efectúe mensuales) y también para efectos de declaración anual podrá deducir N\$ 494.95.

En caso de una posible enajenación del activo citado por parte de la escindida, seguirá el siguiente procedimiento para determinar la ganancia o pérdida fiscal:

M.O.I.	Depreciación acumulada:	Saldo por deducir:	Factor de actualización:	Costo fiscal:
10,000.00	500.00 (1) 475.00 (2)	9,025.00	1.0420	9,404.05

(1) Depreciación de la escidente.

(2) Depreciación de la escindida.

La obtención de la depreciación acumulada es N\$ 500.00 de la escidente y N\$ 475.00 por la escindida (depreciación de julio a diciembre), así resulta el saldo por deducir y el costo fiscal deducible en el ejercicio de la escindida.

En el caso de activos fijos por los que se ejerza la opción de deducción inmediata, en nuestra opinión deberían regularse los siguientes puntos que no contempla la ley:

1) Que la sociedad escindida, cuando enajene los activos por los que la sociedad escidente haya ejercido ésta opción, pueda reconocer la deducción prevista en la fracción III del artículo 51-A de la L.I.S.R., ya que la deducción del bien la ejerció la escidente y la escindida no podrá deducir costo alguno y por lo tanto se gravará la totalidad del bien a la escindida siendo esto inequitativo.

2) Que la sociedad escindida pueda ejercer la opción de la deducción inmediata respecto de activos fijos nuevos adquiridos por la escidente, en el mismo periodo en que se lleve a cabo la escisión; es decir, que tales activos se sigan considerando nuevos aún cuando su adquisición original la haya efectuado la sociedad escidente, siempre y cuando éste no haya ejercido todavía la opción de deducción inmediata antes de la escisión.

5.2.6 PERDIDAS FISCALES.

En éste particular aspecto de la escisión, el artículo 55 de la L.I.S.R. en su último párrafo establece lo siguiente:

"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. 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 dividan el capital con motivo de la escisión".

La figura de la escisión se incorporó a la ley del I.S.R.; indicando que es la única excepción que se prevé para traspasar las pérdidas fiscales sufridas por un contribuyente a otro; cabe subrayar que la fragmentación de las pérdidas fiscales es opcional, por lo que si resultara conveniente, el total de las pérdidas fiscales podría asignarse a la sociedad escidente; sin embargo hay que evaluar bien ésta opción, ya que si la escidente conserva el 100% de la pérdida fiscal, ésto podría generar un pago provisional de I.S.R. excesivo en la(s) escindida(s).

Es importante mencionar que si se decide hacer la división de tales pérdidas, ésta se deberá hacer íntegramente por todas las sociedades que participan en la escisión y no en forma parcial, según ésto como está redactada la disposición; es decir, si la escidente decide transmitir las pérdidas fiscales a las escindidas, ésta transmisión deberá hacerse con base a la segmentación del capital, no pudiendo transmitir la totalidad de la pérdida a una sola escindida.

SUPUESTO:

Se lleva a cabo una escisión parcial de la empresa "ENTOMBED, S.A. DE C.V." con fecha 30 de julio de 1994, surgiendo la escindida "NAPALM, S.A. DE C.V.", a quien se le transmitió el 50% del patrimonio de ésta.

La empresa "ENTOMBED, S.A. DE C.V." cuenta con una pérdida fiscal actualizada al 31 de diciembre de 1993 de N\$ 25,000.00, la cual fué conservada por la sociedad escidente.

Al 17 de septiembre "NAPALM, S.A. DE C.V." obtiene los siguientes resultados, para llevar a cabo la determinación de su pago provisional de I.S.R.:

"NAPALM, S.A. DE C.V."
 CEDULA DE CALCULO DE PAGO PROVISIONAL DE I.S.R. AL 31 DE AGOSTO DE
 1995.
 (CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ingresos nominales al 31 de agosto de 1994	8,000.00
(X) Coeficiente de utilidad	<u>0.570</u>
(=) Utilidad fiscal estimada	4,560.00
(-) Pérdidas fiscales por amortizar	<u>0.00</u>
(=) Resultado fiscal estimado	4,560.00
(X) Tasa del I.S.R.	<u>34%</u>
(=) I.S.R. causado del periodo	1,550.40
(-) Pagos provisionales enterados	<u>0.00</u>
(=) I.S.R. a cargo	<u>1,550.40</u>

Como pudimos ver no se transmitió la pérdida fiscal de la escidente y, puede darse el caso que a la escindida, le sea asignada una actividad con un margen de utilidad alto, ésto nos llevaría a obtener pagos provisionales en cuantías desproporcionadas y que la escindida tenga problemas de flujo de efectivo en un momento dado.

En nuestro ejemplo es conveniente que la escisión contemple la transmisión del 50% de las pérdidas por amortizar (N\$ 12,500.00), con las cuales la escindida no tendrá problemas de I.S.R. en los meses subsecuentes y hasta que la pérdida fiscal se amortice.

Por otro lado en relación con el plazo para la amortización de las pérdidas fiscales, el artículo 55 en su segundo párrafo nos indica lo siguiente:

"La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes".

Es importante recalcar que en el caso de escisión, deberá considerarse como parte de ésos cinco ejercicios, aquél en el que la sociedad escidente obtuvo la pérdida fiscal.

Nota: Ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

5.2.7 ESCISION DEL RESULTADO FISCAL.

Dentro de éste aspecto, se desprende que la realización de escisiones parciales conlleva la escisión del resultado fiscal de la escidente, que abarcará desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de la escisión.

La segmentación de éste rubro no se estipula dentro del acuerdo de escisión, sino que se encuentra implícito en la fragmentación del activo, pasivo y capital. Por ejemplo, cuando se divide el activo fijo, trae consigo la escisión de la depreciación fiscal; también cuando se escinde el activo circulante y el pasivo se determina en la proporción correspondiente, el interés deducible o ganancia inflacionaria, o en su caso, el interés acumulable o pérdida inflacionaria.

La escisión de cuantas de resultados es muy importante, ya que trae consigo la división de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y los no deducibles.

SUPUESTO:

La empresa "TWINS, S.A. DE C.V." se escinde parcialmente el 30 de junio de 1994, transmitiendo el 40% del activo, pasivo y capital, surgiendo la escidida "AGFA, S.A. DE C.V.".

A continuación se muestran los estados de resultados contable y fiscal de la escidente:

"TWINS, S.A. DE C.V."
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1994.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ventas	100,000.00
(-) Descuentos	<u>1,000.00</u>
(=) Ventas netas	99,000.00
(-) Gastos de operación	<u>40,000.00</u>
(=) Utilidad de operación	59,000.00
(+) Otros ingresos	<u>5,000.00</u>
(=) Utilidad neta	<u>64,000.00</u>

"TWINS, S.A. DE C.V."
ESTADO DE RESULTADOS FISCAL DEL 01 DE ENERO AL 30 DE JUNIO DE 1994.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Ingresos nominales	105,000.00
(+) Ganancia inflacionaria	<u>3,500.00</u>
(=) Ingresos acumulables	108,500.00
(-) Descuentos sobre ventas	1,000.00
(-) Gastos deducibles	30,000.00
(-) Depreciación fiscal	<u>2,000.00</u>
(=) Resultado fiscal	<u>75,500.00</u>

Para determinar el resultado fiscal, se tomaron en cuenta los siguientes puntos:

1) La depreciación fiscal actualizada se conforma como sigue:

- a) Tres camionetas adquiridas en la misma fecha y con una depreciación fiscal total de N\$500.00.
 - b) Dos edificios, el edificio "A" con una depreciación de N\$ 600.00 y el "B" con N\$400.00.
 - c) Maquinaria con una depreciación fiscal de N\$ 500.00.
- 2) Los gastos no deducibles importan N\$ 10,000.00.
- 3) La ganancia inflacionaria se compone de dos saldos; un acreedor y los proveedores que se mantuvieron constantes durante todo el periodo, el primero representa el 40% de las deudas y el resto los proveedores.
- 4) No hay pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

Son transmitidos a la escindida "AGFA, S.A. DE C.V." lo siguiente:

- El saldo del acreedor.
- Un edificio y la maquinaria.

Derivado de la escisión se transmiten los siguientes renglones de resultados como a continuación se muestra:

"TWINS, S.A. DE C.V."

ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO AL 30 DE JUNIO DE 1994 DESPUES DE LA ESCISION.

(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

	"TWINS, S.A. DE C.V."	"AGFA, S.A. DE C.V."
Ventas	60,000.00	40,000.00
(-) Descuentos	<u>600.00</u>	<u>400.00</u>
(=) Ventas netas	59,400.00	39,600.00
(-) Gastos de operación	<u>24,000.00</u>	<u>16,000.00</u>
(=) Utilidad de operación	35,400.00	23,600.00
(+) Otros ingresos	<u>3,000.00</u>	<u>2,000.00</u>
(=) Utilidad neta	<u>38,400.00</u>	<u>25,600.00</u>

"TWINS, S.A. DE C.V."

ESTADO DE RESULTADOS FISCAL COMPARATIVO AL 30 DE JUNIO DE 1994
DESPUES DE LA ESCISION.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

	"TWINS, S.A. DE C.V."	"AGFA, S.A. DE C.V."
Ingresos nominales	63,000.00	42,000.00
(+) Ganancia inflacionaria	<u>2,100.00</u>	<u>1,400.00</u>
(=) Ingresos acumulables	65,100.00	43,400.00
(-) Descuentos sobre ventas	600.00	400.00
(-) Gastos deducibles	18,000.00	12,000.00
(-) Depreciación fiscal	<u>1,100.00</u>	<u>900.00</u>
(=) Resultado fiscal	<u>45,400.00</u>	<u>30,100.00</u>

Como observamos el segmentar las cuentas de resultados, implica la disminución de cifras tanto de ingresos como de egresos para la escidente, así se determina el resultado fiscal; es decir, la base gravable, y determinar el I.S.R. a enterar por la escidente.

En el caso de la(s) escindida(s), los saldos se acumularán a partir del inicio de su ejercicio, para que también determinen su impuesto respectivo.

También contablemente se reflejan los efectos de la escisión en las sociedades participantes y esto es muy importante, ya que del estado de resultados contable se obtienen los datos para conformar el estado de resultados fiscal.

Asimismo, es importante mencionar que para evitar estar determinando la proporción que le corresponde a la(s) escindida(s) y a la escidente, del resultado fiscal y todo lo que conlleva, se recomienda la realización de la escisión al cierre del ejercicio fiscal, así éstos elementos quedarían comprendidos dentro del último ejercicio de la sociedad escidente.

5.2.8 ESCISION DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS.

En la práctica los actos de escisión de sociedades, no se factura absolutamente nada de la escidente a la(s) escindida(s), sino lo que respalda en un momento dado a la(s) escindida(s) para deducir las compras, gastos, activos, etc., es el acuerdo de escisión, éste sirve como documentación comprobatoria para la(s) escindida(s) en relación con los bienes que le son transmitidos.

DEDUCCION DE LAS COMPRAS:

Sólo deducirán la(s) escindida(s) las compras que sean del ejercicio y no de otro anterior; o sea que los inventarios transmitidos por la escidente puede ser que éstos no representen en su totalidad compras deducibles para las escindidas, ya que éstos pueden haber sido ya deducidos por la escidente en el ejercicio anterior; por ejemplo:

Escisión parcial el 31 de enero de 1995, inventario transferido a la escindida:

Producto "X"	Fecha de adquisición:	Importe: (N\$)
Compra:	23/12/94	10,000.00
Compra:	11/01/95	20,000.00

En el supuesto anterior solamente se deducirán N\$20,000.00, ya que la compra del 23/12/94 fué deducida por la escidente en el ejercicio de 1994.

GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES:

La división de los gastos deberá llevarse a cabo de acuerdo a un prorrateo para aquéllos gastos comunes a todas las áreas, como por ejemplo, vigilancia, limpieza, etc.

De manera similar deberán seccionarse los gastos no deducibles con los que cuente la escidente.

Un aspecto que origina duda como lo comentamos anteriormente, es que los comprobantes de las erogaciones estén a nombre del contribuyente para poder deducirlos; pero ésto quedaría relevado por el acuerdo de escisión; y en un momento dado lo más conveniente es que los conserve la escidente, debido a la problemática que representa en la práctica la división de los gastos, principalmente los comprobantes que soportan éstos gastos.

5.2.9 ESTIMACION DE INGRESOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES.

Dentro de las facultades de la S.H.C.P. y en relación con una posible estimativa de ingresos, principalmente por la existencia de una relación directa entre la escidente y la(s) escindida(s); el artículo 64-A de la L.I.S.R en su penúltimo párrafo nos dice lo siguiente:

"No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquirieran 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 escidentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda".

Este artículo nos habla de que no se aplicará lo referente a la determinación presuntiva de ingresos o se estime una posible ganancia cuando se efectúe una escisión de sociedades, siempre y cuando se cumplan con los requisitos fiscales.

Si bien la intención de la disposición es clara al señalar que no se dará estimativa de ingresos en caso de escisión; no se menciona nada en relación de los activos fijos que son un elemento importante en caso de ser transmitidos en actos de escisión.

Se debería señalar o contemplar en el párrafo mencionado que en el caso de activos fijos, no se aplicará estimativa de ingresos, siempre y cuando los activos se traspasen a su valor pendiente de deducir. Este requisito sería congruente con lo establecido en el artículo 46 fracción IV referente a las inversiones deducibles que se traspasen por escisión y que comentamos anteriormente.

Tal y como está redactado el artículo 64-A en su último párrafo, refiriéndose al valor en que los bienes hayan sido adquiridos y deducidos, pareciera reglamentarse únicamente a el rubro de inventarios.

En conclusión, ésta disposición establece que en un momento dado la S.H.C.P. al valuar el patrimonio que se transmite en una escisión, se puede presentar una distorsión entre los valores de adquisición de estos bienes y los valores actuales, no pudiendo transmitirse los bienes a valor actualizado, sino que nos obliga a que se transmitan el valor en que fueron adquiridos; así como también no se deben transmitir a un valor mayor al de adquisición; aquí la autoridad fiscal interviene empleando sus facultades presuncionales y asignando el valor que correspondería al bien enajenado.

5.2.10 DIVIDENDOS.

En una escisión, el capital de la sociedad escidente se disminuye en la proporción del capital transmitido a la(s) escindida(s).

La ley del I.S.R. tiene normas que configuran la posibilidad de que una reducción de capital quede tipificada como una distribución de utilidades, y sujetarse al impuesto de dividendos.

Sin embargo, en los artículos 120, fracción II, quinto párrafo y 121, sexto párrafo de la L.I.S.R., nos señala que ésto no se aplicará en caso de una escisión:

"En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo dispuesto en ésta fracción (o artículo) siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en 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 canjeadas a los mismos accionistas de ésta última".

La fracción citada se refiere a los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, la fracción en comento nos dice que no se aplicará el tratamiento de ésas disposiciones en caso de una escisión de sociedades; ésta fracción debería precisar el concepto de capital para evitar confusiones.

Cabe mencionar que las reglas fiscales aplicables respecto de conceptos derivados de la escisión de partidas del capital contable, no hacen distinción alguna en cuanto a si la escisión implicó o no una enajenación para fines fiscales.

La cuenta de capital de aportación actualizada prevista por la L.I.S.R., determina el valor fiscal de la inversión accionaria que no está sujeta a impuesto de dividendos para el caso de un reembolso a accionistas con motivo de la reducción de capital o la liquidación de la sociedad.

El artículo 120, fracción II, último párrafo de la L.I.S.R. nos establece lo siguiente:

"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, 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 CUCA es prevista por la L.I.S.R. como un traspaso optativo para la escidente.

Un efecto lógico en el caso de escisión es la reducción de capital por parte de la escidente, como lo comentamos anteriormente, en la medida en que ésta sea segmentada, el cual no debe considerarse como un ingreso por utilidades distribuidas siempre que la suma del capital de la sociedad escidente (en el caso de una escisión parcial) y de la(s) escindida(s) sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan sean canjeadas a los mismos accionistas de esta(s) última(s). Así bien, si ésta situación no es cumplida, 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.

Por otra parte la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), determina cuáles son las utilidades generadas por la sociedad que pueden distribuirse a los accionistas sin que se genere el impuesto de dividendos, considerando que sobre tales utilidades ya se pagó el I.S.R. a nivel corporativo.

El último párrafo del artículo 124 de la L.I.S.R. prevé la transmisión de la CUFIN:

"El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta únicamente podrá transmitirse a otra sociedad mediante fusión o escisión. En éste último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión".

Como se puede observar, en todas las disposiciones anteriores existe una constante que obliga a que las acciones que se entreguen a los accionistas de la sociedad escindida, tanto cuantitativa como cualitativamente, sean iguales en número y valor a las que hubieren tenido en la sociedad escidente, siendo requisito indispensable que se otorgue a los mismos accionistas.

El Lic. Tron en la Réplica a la ponencia presentada por el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, ante la Comisión de Derecho Fiscal y Financiero de la Barra de Abogados, señala que: *"existe un problema de no fácil solución, ya que la asignación de las cuentas de utilidades de ejercicios anteriores y del ejercicio en curso, no necesariamente se distribuirán de acuerdo a las proporciones del capital, sino teniendo otros criterios tales como operaciones, activos, productividad, etc., criterio que no se sigue en materia de CUFM y que puede provocar distorsiones fiscales de importancia".*

Compartimos el criterio del licenciado Tron, porque efectivamente habrá que analizar en qué consiste cada uno de los patrimonios resultantes de la escisión y cuál puede ser la productividad que dichos patrimonios generan, porque seguramente habrá algún patrimonio del que se puede obtener un mejor rendimiento respecto del otro.

A continuación damos un sencillo ejemplo de la transmisión de la CUCA y la CUFIN en el supuesto de una escisión parcial:

La empresa "SODOM, S.A. DE C.V.", se escinde parcialmente surgiendo la empresa "STAR, S.A. DE C.V.", la escisión se lleva a cabo en una proporción del 30% en todos los rubros.

La empresa "SODOM, S.A. DE C.V." tiene a la fecha de la escisión los siguientes saldos actualizados:

	(N\$)
CUCA:	10,000.00
CUFIN:	5,500.00

La división de éstas cuentas se haría como sigue:

"SODOM, S.A. DE C.V."

CEDULA COMPARATIVA DE LA SEGMENTACION DE LA CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION Y CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA AL 31 DE JULIO DE 1995.

	"SODOM, S.A. DE C.V." (Antes de la escisión). (N\$)	"STAR, S.A. DE C.V." (Después de (N\$)	"SODOM, S.A. DE C.V." (Después de (N\$)
CUCA	10,000.00	3,000.00	7,000.00
CUFIN	5,500.00	1,650.00	3,850.00

Creemos que la opción de dividir el saldo de la CUCA y la CUFIN, depende de que al dividirse el capital contable, se asigne a la(s) sociedad(es) escindida(s) capital de aportación o capital procedente de las utilidades capitalizadas, y en el caso de la CUFIN está se dividirá si se transmitió utilidades repartibles de la sociedad escidente.

5.2.11 CONSOLIDACION FISCAL.

En lo referente a la consolidación fiscal, el artículo 57-I, segundo párrafo, señala lo siguiente con relación a la escisión de sociedades:

"Las sociedades que surjan con motivo de la escisión de una controlada se considerarán incorporadas a partir de la fecha de dicho acto".

El párrafo anterior sólo menciona el momento en que se incorporaría a la consolidación la(s) empresa(s) que surja(n) en la escisión de una controlada.

Realmente la reglamentación de una escisión y sus efectos en la consolidación es prácticamente nula, solamente se prevé el párrafo citado y todavía existen diversos puntos que deben contemplarse en las leyes fiscales, por ejemplo:

1) Cuando la sociedad controladora se escinda en una porción menor de su capital social y la escidente conserve la tenencia accionaria en más del 50% del capital de las controladas. Por la porción que se escinde para crear una compañía escindida, probablemente habría que definir si tuviera que asignarse a ésta empresa cierto efecto fiscal por los conceptos especiales de consolidación.

2) Cuando la sociedad controladora sea la entidad que se escinda dividiéndose la posesión de las acciones emitidas por las controladas en más de dos empresas, de tal suerte que ninguna de ellas tenga la tenencia de las mismas en más del 50%; ésto daría lugar probablemente a que ninguna entidad pudiera ostentarse como sociedad controladora.

5.3 IMPUESTO AL ACTIVO.

5.3.1 CAUSACION DEL IMPUESTO.

Otra de las contribuciones principales con las que tienen que cumplir las sociedades; es el Impuesto al Activo, en su artículo 6o., penúltimo párrafo, nos indica lo siguiente refiriéndose a nuestro tema:

"No se pagará el impuesto por el periodo presoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando éste último dure más de dos años. Lo dispuesto en éste párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades".

Para dejar claro éste párrafo citaremos un ejemplo:

La empresa "EDUCAL, S.A. DE C.V." se escinde parcialmente surgiendo la empresa "SACRED, S.A. DE C.V.

Fecha de constitución de la escidente: 1o. de enero de 1995.

Fecha de la escisión: 1o. de enero de 1996.

Inicio de actividades de la escindida: 1o. de enero de 1996; según el artículo 16 del R.I.A.C. que menciona:

"...se considera ejercicio de inicio de actividades, aquél en que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional de Impuesto sobre la Renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto".

SOCIEDAD:	AÑO EN QUE EMPEZARAN A PAGAR IMPUESTO AL ACTIVO:
"EDUCAL, S.A. DE C.V." (escidente)	1999.
"SACRED, S.A. DE C.V. (escindida)	1996.

De ésta manera una sociedad de reciente constitución no está afecta al pago de I.A. durante el periodo comprendido del primero al cuarto año de existencia, por lo que si en alguno de ellos se presentara la escisión, la(s) sociedad(es) que surgieran de la misma pagarán I.A. desde el primer ejercicio fiscal.

Sentimos que la(s) escindida(s) tampoco deberían de estar afectas al pago de dicho impuesto, cuando menos hasta aquél periodo que coincida con el que fuera o hubiera sido el cuarto ejercicio de operaciones de la escidente.

5.3.2 PAGOS PROVISIONALES.

El artículo 13-A de la L.I.A.C. establece lo siguiente en cuotición a los pagos provisionales de I.A.:

"Determinarán el monto de los pagos provisionales que les corresponda en el ejercicio en que se efectúe la escisión, considerando el pago provisional del periodo determinado conforme a los párrafos tercero y quinto del artículo 7o de ésta ley en la proporción en que participe cada una de ellas del valor de su activo a que se refiere el artículo 2o. de la misma, después de disminuirle en la misma proporción las deudas en los términos del artículo 5o. de éste ordenamiento, ambos referidos al ejercicio en que se efectúa la escisión".

Para mejor comprensión de lo anterior tenemos el siguiente supuesto:

La empresa "SCORPIONS, S.A. DE C.V.", se escinde parcialmente el 1o. de enero de 1995, surgiendo la empresa "PUMA, S.A. DE C.V.", la que participa en un 30% de los bienes y obligaciones de la escidente.

El I.A. anual anterior causado se determinó como sigue:

		(N\$)
	Promedio de activos financieros:	15,000.00
(+)	Promedio de terrenos:	2,000.00
(+)	Promedio de activos fijos:	25,000.00
(+)	Promedio de inventarios:	<u>2,500.00</u>
(=)	Valor del activo:	44,500.00
(-)	Promedio de deudas:	<u>28,000.00</u>
(=)	Base del I.A.	16,500.00
(X)	Tasa del I.A.	<u>2%</u>
(=)	I.A. causado por 1994:	330.00

Nota: La tasa del I.A. para 1995 en adelante será del 1.8%.

A continuación se muestra como se determinó el pago provisional mensual de "SCORPIONS, S.A. DE C.V.":

	I.A. causado por 1994:	330.00
(X)	Factor de actualización (supuesto):	<u>1.0634</u>
(=)	I.A. actualizado:	350.92
(/)	12 meses	<u>12</u>
(=)	Pago provisional mensual:	<u>29.24</u>

Ahora bien, la segmentación de los pagos provisionales resultaría como a continuación se muestra:

	"SCORPIONS, S.A. DE C.V." (N\$)	"PUMA, S.A. DE C.V." (N\$)
Promedio de activos financieros:	10,500.00	4,500.00
(+) Promedio de terrenos:	1,400.00	600.00
(+) Promedio de activos fijos:	17,500.00	7,500.00
(+) Promedio de inventarios:	<u>1,750.00</u>	<u>750.00</u>
(=) Valor del activo:	31,150.00	13,350.00
(-) Promedio de deudas:	<u>19,600.00</u>	<u>8,400.00</u>
(=) Base del I.A.	11,500.00	4,950.00
(X) Tasa del I.A.	<u>2%</u>	<u>2%</u>
(=) I.A. causado por 1994:	231.00	99.00
(X) Factor de actualización (supuesto):	<u>1.0634</u>	<u>1.0634</u>
(=) I.A. actualizado:	245.64	105.28
(/) 12 meses	<u>12</u>	<u>12</u>
(=) Pago provisional mensual:	20.47	8.77

En el caso que la escisión no se efectúe en enero y haya pagos provisionales enterados con anterioridad a la escisión, éstos se podrán acreditar en la proporción en que se dividió el patrimonio de la sociedad, según lo dice el artículo 13-A fracción II de la L.I.A.C:

"Tendrán derecho a acreditar en el ejercicio, los pagos provisionales enterados con anterioridad a la escisión, los que se dividirán entre las sociedades en la misma proporción a que se refiere la fracción anterior".

Ejemplificando lo anterior tenemos:

Se escinde una sociedad "X", surgiendo "Y", la escidente contaba a la fecha de la escisión con pagos provisionales de I.A. por N\$ 60,000.00.

La sociedad "X" se escinde con fecha 1o. de agosto de 1995, y la escindida "Y" participa del 40% del activo, pasivo y capital de la escidente.

La transmisión de los pagos provisionales de I.A. se realizaría de la siguiente manera:

	Importe de los pagos provisionales de I.A. N\$
Escidente "X"	36,000.00
Escidente "Y"	<u>24,000.00</u>
TOTAL:	<u>60,000.00</u>

El pago provisional de la escidente en agosto de 1995 se realizará como se indica a continuación (se tomaron en cuenta datos hipotéticos para no entrar más en detalle):

	(N\$)
Pago provisional mensual:	5,000.00
(X) No. de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio, hasta el mes en que se hará el pago:	8
(=) I.A. causado:	40,000.00
(-) Pagos provisionales enterados:	<u>24,000.00</u>
(=) I.A. a pagar:	16,000.00

Consideramos oportuno mencionar en relación con la fracción II antes citada, la que únicamente tendrá efectos en el caso de la escisión parcial, ya que en el caso de la escisión total ello no es factible, pues al extinguirse la sociedad escidente, ella deberá anticipar el cierre de su ejercicio fiscal y acreditar sus pagos provisionales contra el impuesto del ejercicio que le corresponda.

El problema que vuelve a presentarse es en relación con la presentación de la declaración del ejercicio de la escidente que desaparece, ya que al igual que en otros ordenamientos fiscales, el problema no está resuelto, y consideramos que prácticamente tendrá solución siguiendo el criterio del reglamento del C.F.F., asignando el cumplimiento de la obligación a alguna de las escidentes que nazcan como consecuencia de la escisión.

En el caso que la escidente haya ejercido la opción del artículo 5-A de la L.I.A.C., la sociedad escidente y las escidentes se apegarán a lo que nos indica el citado artículo, que señala:

"Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción 9 del artículo 23 del Reglamento de ésta ley. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto se considerará para los efectos de éste párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular".

El año pasado se modificó esta disposición que permitía calcular el impuesto del ejercicio, actualizando el que le hubiera correspondido al contribuyente en el penúltimo ejercicio anterior, de haber estado obligados al pago del I.A. para ampliar esta opción a dos ejercicios más.

Ahora el impuesto del ejercicio se determinará, bajo esta nueva opción, actualizando aquél que hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior; esto significa que quienes ejerzan la opción en 1995, determinarán el impuesto al activo con base en el de 1991.

La reforma mencionada anteriormente tiene la finalidad de extender el periodo por el cual los activos adquiridos por un contribuyente, no están sujetos al pago de I.A., cuando se elija esta opción; es importante recalcar que quienes elijan o tomen esta opción la deberán de seguir aplicando consistentemente.

El artículo sexto de las disposiciones de vigencia anual de este impuesto para 1995, se establece un mecanismo de transición obligatorio para los contribuyentes que con anterioridad a 1995 habían elegido determinar el I.A. con base en el impuesto del penúltimo ejercicio, señalándose que en éstos casos, para determinar el impuesto del ejercicio de 1995, se actualizará el que les hubiera correspondido en el ejercicio de 1992, de haber estado obligados al pago del impuesto, esto es, se retrotraeran tres ejercicios en lugar de cuatro. Así bien, si una empresa que optaba por determinar el I.A. con base al artículo 5-A, 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 5-A.

No obstante lo anterior, por medio de un artículo transitorio se permite, alternativamente, a los contribuyentes referidos en el párrafo anterior, siempre y cuando se cumplan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general, determinar el I.A. por los ejercicios de 1995 y 1996, actualizando el que les

hubiera correspondido en el ejercicio de 1993, o sea que con base en el penúltimo y antepenúltimo ejercicio respectivamente

Bajo ésta opción, se extiende aún más la transición de la reforma que se comenta ya que se deja de manera fija el impuesto que se hubiera causado en el ejercicio de 1993 como base de cálculo del ejercicio de 1995 (dos años), 1996 (tres años) y 1997 (cuatro años); sin embargo, habrá que esperar la publicación de las reglas generales aplicables, a fin de valorar la conveniencia de adoptar la opción en comento.

Por otro lado, el artículo 13-A fracción III nos señala lo siguiente:

"La sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5-A de ésta ley, cuando la hubiera ejercido la escidente, en cuyo caso en el ejercicio en que se efectúa la escisión y el siguiente, deberán considerar ambas sociedades, el impuesto del penúltimo y último ejercicio inmediato anterior al de la escisión, en la proporción a que se refiere la fracción I de éste artículo. 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.

En el caso de que la escidente no haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 5-A de ésta 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 en los términos que establece el párrafo anterior".

Al analizar la fracción referida, podemos observar que no fué reformada de acuerdo con las modificaciones al artículo 5-A, 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 establece en el artículo 13-A.

Para asimilar lo anterior citaremos dos ejemplos:

EJEMPLO No. 1:

a) La sociedad "JENY, S.A. DE C.V." se escinde parcialmente el 1o. de julio de 1994, transmitiendo el 35% de su patrimonio a la escindida "ANGIE, S.A. DE C.V."

b) En el año pasado la sociedad escidente "JENY, S.A. DE C.V." decidió tomar la opción del artículo 5-A de la L.I.A.C., tomando como base para dicho cálculo, las cifras del ejercicio de 1991 (según el art. 5-A que establecía el penúltimo ejercicio inmediato anterior).

c) Con base a lo anterior, la empresa "ANGIE, S.A. DE C.V." deberá determinar el I.A. del ejercicio de 1994 basándose en las cifras del ejercicio de 1992 de la empresa escidente en las mismas proporciones en que fué escindido el patrimonio del ejercicio de 1994.

d) Para determinar el I.A. de 1995 de la escindida, ésta deberá calcular el impuesto con base a 1992, en apago al artículo sexto transitorio mencionado anteriormente.

e) Para 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 I.A. con base al ejercicio de 1993, cumpliendo con los requisitos que establezca la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general.

EJEMPLO No. 2:

a) Si la sociedad escidente anterior no hubiera ejercido la opción del artículo 5-A, y la escindida la ejerce para determinar el I.A. de los ejercicios 1994, 1995 ó 1996, deberá considerar como ejercicios base los siguientes:

- Para 1994, el ejercicio de 1992 (todavía se tomaba el penúltimo ejercicio).

- Para 1995, según el artículo 13-A debería aplicarse el ejercicio de 1993, lo cual sentimos que es incorrecto, debiéndose aplicar el ejercicio de 1991, según el artículo 5-A reformado; lo más apropiado es someter éste supuesto a la consideración de la S.H.C.P.

- Asimismo para 1996, de acuerdo a como se encuentra redactado el artículo 13-A debería aplicarse el ejercicio de 1994, lo cual de manera similar a lo anterior, será según nuestro punto de vista el ejercicio de 1992 como base.

5.3.3 ACREDITAMIENTO DEL I.A.

El artículo 9o., último párrafo, de la L.I.A.C. nos indica lo siguiente en referencia al acreditamiento anual del I.S.R. contra el I.A. y devoluciones:

"Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, éstos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinando éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del artículo 5o de esta ley".

Como podemos ver la transmisión de éstos derechos es optativo de la escidente, ya que en el párrafo utiliza la palabra "PODRAN". Sin embargo nosotros pensamos que se debe dividir éstos derechos o devoluciones de I.A. en la proporción que menciona el párrafo para ser más equitativos o congruentes.

Como se puede observar se corrigió el error que contenía esta disposición en 1991 y debemos recordar que la L.I.A. es una Ley que está basada en el patrimonio de los contribuyentes, por lo que al dividir los derechos de acreditamiento y devolución en proporción a la división del patrimonio de la escidente, da a ello un tratamiento más justo, acorde con el objeto de esta Ley.

Nuevamente recalamos que el derecho de acreditamiento solamente será aplicable a escisiones parciales y no así para la escisión total, ya que como comentamos anteriormente en la escisión total se anticipará el cierre del ejercicio fiscal y se acreditará este derecho.

5.3.4 PUNTOS NO PREVISTOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

A continuación mencionamos algunos puntos que hacen falta contemplar en la L.I.A.C y su reglamento:

1) No se menciona nada al respecto en la actualización de los saldos por redimir del activo fijo y los cargos diferidos, sobre si para dicha actualización se considerará como fecha de adquisición la que correspondía a la escidente.

2) No se establece ningún apartado con relación a reducción de pagos provisionales de I.A.

Nota: Ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

5.4 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

A partir de 1995 se permite la transmisión del Impuesto al Valor Agregado acreditable en el caso de una escisión, en la proporción en que se divida el capital de la escidente. Anteriormente sólo se permitía esto en el caso de fusión.

En la ley del I.V.A. el concepto base para determinar si se grava o no, la transmisión de los bienes, radica en que se cumplan los requisitos de tenencia accionaria, que marca el Código Fiscal de la Federación para que la operación no se conceptúe como una enajenación.

Si no se cumplen con dichos requisitos, deberá gravarse el I.V.A a las transmisiones de bienes efectuadas en la escisión (y que sean sujetas a dicho impuesto), con carácter retroactivo a la fecha en que surtió efectos el acuerdo respectivo.

En la escisión que implique enajenación de bienes, se entiende que la escidente trasladará el I.V.A. derivado de los bienes gravados, mismo que deberán pagarlo las escindidas correspondientes.

No se encuentra establecida alguna disposición relativa a la posible transmisión dentro de la escisión, de saldos a favor por I.V.A. y al no existir esta regla no es factible su traspaso a las sociedades beneficiarias y pudiera darse el caso, en las escisiones totales, en donde injustamente este derecho se pierda al no poder ser transmitido a las escindidas.

En lo que respecta al acreditamiento de éste impuesto, la reforma fiscal para 1995 resuelve el problema al establecer en el artículo 4o., último párrafo, de la ley del I.V.A. lo siguiente:

"El derecho de acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión y escisión de sociedades. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento se efectuará en la proporción en que se divida el capital de la escidente".

En materia de pagos provisionales de este impuesto el artículo 5o. de la ley del I.V.A., establece que las empresas que inicien operaciones tienen como obligación realizar pagos provisionales trimestrales; sin embargo buscando cierta simetría con impuestos como el I.S.R. o el I.A., ésta situación no debía aplicarse a las sociedades que surjan en una escisión, excepto para aquellas que se escindan durante su primer ejercicio.

Nota: Ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

5.5 IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES.

El artículo 3o fracción V de la ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, establece que también se considera como una adquisición de inmueble la que se derive de:

"Fusión y escisión, incluso en los casos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación".

No obstante que el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación establece expresamente que cuando se reúnan ciertos requisitos específicos en la escisión no se considerará que existe enajenación para efectos fiscales; el artículo citado anteriormente señala contrariamente que para efectos de este impuesto, se considerará que hay enajenación, aún en los casos de escisión que reúnan dichos requisitos.

Sentimos que ésta situación debe ser reconsiderada, ya que contraviene lo manejado en otras leyes fiscales, como por ejemplo en la Ley del I.S.R., la ley del I.V.A. y lo estipulado en el Código Fiscal de la Federación, creemos que ésta ley debe considerar que cuando se reúnan los requisitos antes mencionados, no se debería de gravar la transmisión de bienes inmuebles.

Los bienes inmuebles ubicados en territorio nacional que consisten en el suelo y las construcciones adheridas a él, estarán sujetas al pago de I.S.A.I., con una tasa aplicada sobre el valor del inmueble, en base a lo que a continuación se muestra:

8% para 1991

6% para 1992

4% para 1993

2% para 1994 y 1995.

Nota: Ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

5.6 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

De manera similar que en la ley del I.V.A, la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es poco profunda en referencia a la escisión de sociedades.

La ley del I.E.S.P.S. en su artículo 4o. último párrafo, nos señala lo siguiente con referencia al acreditamiento de este impuesto:

"El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades".

Este párrafo nos indica que el derecho al acreditamiento del I.E.S.P.S., sólo será susceptible de ser transmitido en el caso de fusión de sociedades, negando así la posibilidad de efectuarla en el caso de una escisión de sociedades.

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 sociedad escidente, ya que éste constituye un derecho cuantificable en términos monetarios.

Deseamos reiterar el hecho que considerando la intención de las autoridades de equiparar en su tratamiento a la escisión y fusión, debería señalarse en éste párrafo la excepción a la escisión para poder transmitir este derecho.

Nota: Ver apéndice con las reformas fiscales para 1996.

VI. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ESCISION DE SOCIEDADES.

6.1 ASPECTOS GENERALES DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ESCISION DE SOCIEDADES.

El objetivo de este capítulo es señalar el tratamiento contable para la escisión, que en este caso es una combinación de negocios, a partir del 1o. de enero de 1995 será obligatoria la aplicación del Boletín A-8 del I.M.C.P., el cual establece las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a los principios contables Mexicanos, tomando en cuenta que al hacerlo se están integrando y presentando información financiera de acuerdo a ellos.

El Boletín A-8 se basa en el concepto de supletoriedad, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (N.I.C.) ante la ausencia de una norma específica emitida por el I.M.C.P.; sobre un tema determinado, como lo es la escisión de sociedades, la cual desde su aparición dentro de nuestro campo legal, careció de un marco contable preciso de parte del I.M.C.P., debiéndose 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 bien, debemos continuar con el mecanismo de aplicar en forma inversa esta norma para obtener la regulación relativa a escisión de sociedades.

Con lo que respecta a los principios básicos del Boletín A-8, la NIC 22 está basada en dos métodos de registro, el de compra y el de unión de intereses, los cuales deberán aplicarse tomando en consideración el fin que persiga la segmentación de la sociedad, pudiendo ser la venta de las acciones y del patrimonio social en consecuencia, o bien la reestructuración del negocio sin ningún cambio en los accionistas.

Tomando en cuenta que no es posible la aplicación al 100% de los principios internacionales sobre figuras que aunque no son propias de nuestro país como la escisión, si han tomado determinadas características muy particulares de nuestra legislación, por lo que algunos conceptos podrían resultar inoperantes, ya que figuras como la fusión o la misma escisión toman distintas estructuras en países como Estados Unidos de Norteamérica o Canadá.

Los dos métodos señalados por la NIC 22 son:

a) Método de compra.

Está encaminado al manejo de escisiones cuyo principal objetivo es la modificación de la estructura accionaria en las sociedades escindidas y en la escidente. La principal base en su aplicación depende de la posibilidad de identificar a los adquirientes o nuevos socios de la sociedad como parte dominante de las empresas que nacen de la escisión.

En éste método, los activos adquiridos y las obligaciones asumidas son registradas en los estados financieros de la adquirente (escindidas) a valores actuales y reconociendo el resultado por la compra-venta de dichos activos.

b) Método de unión de intereses.

Este método, que en el caso de escisiones debía denominarse "Separación de Intereses", se basa en la imposibilidad de identificar a un grupo dominante de las nuevas negociaciones, puesto que los socios anteriores continúan compartiéndolo las responsabilidades y el manejo de las escindidas. Este procedimiento sería el aplicable para aquella escisión que persigue la distribución o reordenación de intereses o actividades y no un cambio de accionistas, por lo que la consecuencia principal del movimiento lo constituye un intercambio de acciones.

A través de este método los activos y pasivos son separados y son registrados en los estados financieros de las sociedades escindidas al valor en libros de la compañía escidente.

Ejemplo:

1.- Supongamos que se escinde parcialmente la empresa "X, S.A. de C.V.", la cual muestra el siguiente estado de situación financiera:

EMPRESA "X, S.A. DE C.V."
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA ANTES DE LA ESCISION.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Activo	500.00	Pasivo	150.00
		Capital	350.00
TOTAL DE ACTIVO:	<u>500.00</u>	PASIVO + CAPITAL:	<u>500.00</u>

2.- Derivada de la escisión la empresa "X, S.A. de C.V." a la cual le fué transmitido el 20% del patrimonio de la escidente.

Asientos en diario continental (Escidente):

.....1.....

Pasivo	30.00	
Capital	70.00	
Activo		100.00

Este asiento también podría manejarse utilizando una cuenta liquidadora de la siguiente forma:

		1	
Pasivo	30.00		
Capital	70.00		
Escindida "A"			100.00
		1a	
Escindida "A"	100.00		
Activo			100.00

Como podemos ver, la transmisión de los activos y pasivos se corresponde directamente con el capital, no existiendo una intención de variar la posesión accionaria de la empresa, por lo que en éste caso nos encontramos ante una unión (separación) de intereses, según la NIC-22.

La mecánica para el registro de una escisión es relativamente sencillo, sin embargo, deberá atenderse a los distintos aspectos contenidos en el acuerdo de escisión, relativos a la transmisión de activos, pasivos y capital, los cuales podrían reflejar un efecto tan sencillo como el anterior, o bien tener que utilizar las siguientes cuentas en caso de la transmisión de resultados y que no se haya transmitido la contraparte:

- a) Cuenta por pagar por escisión
- b) Cuenta por cobrar por escisión.

En relación con la transmisión de los resultados del propio ejercicio, debemos señalar que éstos pueden estar representados en inversiones, cartera o efectivo dentro de balance de la escidente; sin embargo, si no es transmitida su contrapartida, deberá registrarse una cuenta por pagar a cargo de la escidente, mientras que en la escindida(s) sería una cuenta por cobrar.

6.2 ASPECTOS SOBRE LA VALUACION ACCIONARIA.

La valuación de las participaciones de cada socio o accionista de una sociedad que se vaya a escindir, dependerá de los acuerdos que en cada caso definan los socios de la misma, para determinar las participaciones de los accionistas, el conjunto de ellos no podrá exceder el valor patrimonial de la sociedad que se escinde a determinada fecha, bajo tal premisa se podría utilizar para fijar la participación de los accionistas y la división del patrimonio de la sociedad que se escinde.

6.2.1 ESCISION DE UNA SOCIEDAD EN FORMA PROPORCIONAL A LA PARTICIPACION DE CADA ACCIONISTA.

Es el caso de escisión más simple, ya que involucra dividir el patrimonio de la sociedad escidente (activo, pasivo y capital), exactamente en la misma proporción en que cada accionista participe en el capital social de la misma.

La Ley del I.S.R. reconoce básicamente el mecanismo en que se asigna a cada socio la parte proporcional que le corresponde del capital social.

6.2.2 ESCISION DE UNA SOCIEDAD CON UN VALOR ADICIONAL A LA PARTICIPACION EN EL CAPITAL SOCIAL.

Cuando se presente la escisión de una sociedad en la que algunos accionistas se desean separar de determinada empresa, para constituir una sociedad independiente, en la que no participen los demás accionistas, difícilmente la valuación de la participación de cada accionista se podrá efectuar como la mencionada en el subinciso anterior. Ya que seguramente habrá accionistas que reclamarán un valor añadido, ya sea porque son socios fundadores, porque la mayor parte de la clientela fué referenciada por alguno de ellos, etc.

Bajo éstas características existen dos tipos de escisión:

1) Aquél en el que la sociedad escindida debe reconocérsele un valor mayor, en activos, o un menor valor en pasivos.

2) Aquél en que dicho valor se debe reconocer en la empresa escidente.

Cuando a la empresa que surge por la escisión, se le otorga un activo en valor mayor al que le correspondería de una valuación proporcional igual a la participación accionaria que tenían sus accionistas en la sociedad escidente, o un menor pasivo al que le hubiera correspondido de haberse atendido a dicha valuación proporcional,

entonces se origina una diferencia que debe ser reconocida tanto en la escidente como en la escindida.

En la empresa escindida, en nuestra opinión, ésta diferencia debe de reflejarse en el capital contable, pero no en el capital social, ya que, según se explicó, el capital social de la escindida más el capital social de la escidente, debe ser una suma igual al capital social de ésta última. De acuerdo con esto, la diferencia debe registrarse en el capital contable en una cuenta especial, que puede denominarse "Utilidad ganada por escisión".

En la empresa escidente el registro de la diferencia también debiera incorporarse al capital contable, en una cuenta especial que permita su fácil identificación, ésta cuenta podría denominarse "Pérdida generada por escisión".

Siendo congruente con el tratamiento fiscal que se sugiere para la "Utilidad ganada por escisión" y la "Pérdida generada por escisión" no debiera generar efecto fiscal alguno; en el caso de la "Utilidad ganada por escisión" en nuestro punto de vista no se considerará ingreso acumulable mientras se cumplan con los requisitos fiscales mencionados en capítulos anteriores.

6.3 CASO PRACTICO DE UNA ESCISION TOTAL DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL.

Los accionistas de "DECIDE, S.A. DE C.V.", han decidido mediante asambleas generales extraordinarias escindir el patrimonio total de ésta. Surgiendo con motivo de la escisión tres sociedades de nueva creación; "TESTAMENT, S.A. DE C.V.", "EDUCAL, S.A. DE C.V." Y "EL RISCO, S.A. DE C.V."

Datos generales de las Sociedad escindante ("DECIDE, S.A. de C.V."):

Actividad preponderante : Compra-Venta de todo tipo de refacciones.

Fecha de inicio de operaciones: 23 de Abril de 1970.

Capital Social: N\$ 300,000.00.

Acciones en circulación: 3,000

Valor nominal por acción: N\$ 100.00

La tenencia accionaria es la siguiente:

	No. de Acciones:	Valor Nominal:	Capital:	% de Participación:
Liliana Ramirez G.	1,500	100	150,000	50
Pablo Varela C.	1,000	100	100,000	33
Benito Lopez P.	400	100	40,000	13
Jorge Campos B.	<u>100</u>	100	<u>10,000</u>	<u>4</u>
TOTAL	3,000		300,000	100

ACUERDOS:

1. Los accionistas de "DECIDE, S.A. DE C.V." están de acuerdo en escindir el total del patrimonio como sigue:

	Porcentaje (%)	Importe:
"TESTAMENT, S.A. DE C.V."	50%	4,994,647.00
"EDUCAL, S.A. DE C.V."	25%	2,497,323.00
"RISCO, S.A. DE C.V."	<u>25%</u>	<u>2,497,324.00</u>
TOTAL:	100%	9,989,294.00

A.- Los puntos principales por lo que los accionistas han decidido escindir el patrimonio de "DECIDE, S.A. DE C.V." son los siguientes:

La compañía al incrementar sus ventas se ve en la necesidad de abrir mas sucursales, la cual a la fecha tiene dos.

La creación de la compañía "EL RISCO, S.A. DE C.V." es con la finalidad de que se abrirán tres sucursales mas y ésta se hará cargo de la administración de las cinco sucursales y su actividad principal de ésta y de las sucursales será únicamente la compra-venta de refacciones al público en general.

Por otra parte "EDUCAL, S.A. DE C.V." su actividad principal será el arrendamiento de bienes inmuebles, su patrimonio estará constituido por los terrenos, edificios de las cinco sucursales, de "EL RISCO, S.A. DE C.V." y "TESTAMENT, S.A. DE C.V.". Asimismo queda parte del terreno desocupado el cual se tiene planes de construir otras naves industriales y arrendarlas posteriormente a otras personas.

La empresa "TESTAMENT, S.A. DE C.V." se encargará de la compra de refacciones a proveedores y ésta a su vez las venderá a "EL RISCO, S.A. DE C.V.", por lo que su función será de intermediaria en la compra-venta de refacciones.

En general los accionistas al ver el éxito que han obtenido en el negocio escinden la sociedad para crear tres sociedades, una que administre las sucursales, otra los inmuebles y la última sirva de intermediario en la operación, con ésta división se espera una mejor administración y obtener mejores utilidades.

La resolución tomada por los accionistas en la asamblea general extraordinaria es la siguiente:

B.- "EL RISCO, S.A. DE C.V.":

1) La participación en el capital contable de "DECIDE, S.A. DE C.V." será del 25% excepto en la cuenta de reserva legal.

2) El capital social quedará constituido en N\$ 75,000.00 y la tenencia accionaria es la siguiente:

	No. de Acciones:	Valor Nominal:	Capital:	% de Participación:
Liliana Ramirez Guerrero.	375	100	37,500	50
Pablo Varela C.	247	100	24,700	33
Benito Lopez P.	98	100	9,800	13
Jorge Campos B.	<u>30</u>	100	<u>3,000</u>	<u>4</u>
TOTAL	750		75,000	100

3) "EL RISCO, S.A. DE C.V." reconozca el pasivo de documentos por pagar a corto plazo.

4) Se reconocen N\$ 662,885.00 por cuentas por pagar a proveedores.

5) Se reconoce todo el equipo de transporte a favor de la compañía "EL RISCO, S.A. DE C.V."; según el avalúo practicado practicado por peritos independientes al 30 de abril de 1994, el cual asciende a N\$ 1,315,425.00.

6) Recibe de bancos N\$ 50,000.00

7) Los inventarios que se reconocen son por la cantidad de N\$ 965,428.00.

8) La cartera cedida es por N\$ 166,471.00.

C.- "EDUCAL, S.A. DE C.V."

1) La participación en el capital contable es del 25% excepto en la cuenta de reserva legal.

2) El capital social reconocido es de N\$ 75,000.00 y la tenencia accionaria es la siguiente:

	No. de Acciones:	Valor Nominal:	Capital:	% de Participación:
Liliana Ramírez Guerrero.	375	100	37,500	50
Pablo Varela C.	247	100	24,700	33
Benito Lopez P.	98	100	9,800	13
Jorge Campos B.	<u>30</u>	100	<u>3,000</u>	<u>4</u>
TOTAL	750		75,000	100

3) Se reconocen N\$ 125,410.00 del impuesto al activo correspondiente al ejercicio de 1993.

4) Las cuentas por pagar a proveedores son de N\$ 1,236,975.00

5) Se reconocen N\$ 300,499.00 correspondientes a acreedores diversos.

6) Se reconocen N\$ 6,000.00 del valor total del terreno.

7) El importe de N\$ 1,476,778.00 correspondiente al edificio se reconoce dentro del patrimonio de "EDUCAL, S.A. DE C.V."

8) Se reconoce Mobiliario y equipo por N\$ 215,428.00 sobre avalúo al 30/04/94.

9) El efectivo traspasado a Bancos es de N\$ 19,510.00.

10) La cartera traspasada con motivo de la escisión es de N\$ 341,352.00.

11) Los gastos de instalación se reconocen en un 50% que ascienden a N\$ 438,255.00.

D) "TESTAMENT, S.A. DE C.V.":

1) El capital contable recibido asciende a la cantidad de N\$ 1,198,877.00.

2) El capital social estará formado por N\$ 150,000.00 y la tenencia accionaria es la siguiente:

	No. de Acciones:	Valor Nominal:	Capital:	% de Participación:
Liliana Ramirez Guerrero.	750	100	75,000	50
Pablo Varela C.	495	100	49,500	33
Benito Lopez P.	195	100	19,500	13
Jorge Campos B.	<u>60</u>	100		<u>4</u>
			<u>6,000</u>	
TOTAL	1.500		150,000	100

3) Los pasivos a cargo de "TESTAMENT, S.A. DE C.V." son los siguientes:

	N\$
Proveedores	1,715,583.00
Acreedores diversos	571,412.00
Impuestos por pagar	293,575.00
Provisión para prestaciones	<u>715,200.00</u>
	<u>3,295,770.00</u>

4) Los activos circulantes que reciben son los siguientes:

Bancos	N\$ 50,000.00
Inversiones en valores	300,000.00
Clientes	910,592.00
Deudores diversos	238,156.00
Inventarios	<u>1,031,841.00</u>
	<u>2,530,589.00</u>

5.- El activo fijo neto recibido es el siguiente :

Maquinaria y Equipo	N\$
	615,448.00
Mobiliario y Eqpo de ofna.	621,493.00
Equipo de cómputo	<u>617,862.00</u>
	<u>1,854,803.00</u>

6.- Los activos diferidos que se reconocen son:

Depósitos en garantía:	N\$
	50,000.00
Intereses pagados x antic.:	121,000.00
Gastos de instalación neto:	<u>438,255.00</u>
	<u>609,255.00</u>

El balance general que presenta "DECIDE, S.A. DE C.V." a la fecha de la escisión es el siguiente:

"DECIDE, S.A. de C.V."	
Balance General al 30 de Abril de 1994	
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).	
Activo	
<i>Circulante</i>	
Bancos	119,510.00
Inversiones en valores	300,000.00
Clientes	1,418,415.00
Dedores diversos	238,156.00
Inventarios	<u>1,997,269.00</u>
<i>Total Circulante:</i>	4,073,350.00
<i>Fijo</i>	
Terrenos	6,000.00
Edificios	1,476,778.00
Maquinaria y equipo	615,448.00
Mobiliario y Equipo de oficina	836,921.00
Equipo de transporte	1,315,425.00
Equipo de cómputo	<u>617,862.00</u>
<i>Total A. fijo neto:</i>	4,868,434.00
<i>Diferido</i>	
Depósitos pagados por anticipado (L.P.)	50,000.00
Intereses pagados por anticipado (L.P.)	121,000.00
Gastos de instalación (Neto)	<u>876,510.00</u>
<i>Total Diferido</i>	1,047,510.00
TOTAL ACTIVO	<u>\$9,989,294.00</u>
Pasivo	
<i>Corto Plazo:</i>	
Proveedores	3,615,443.00
Acreedores diversos	871,911.00
Documentos por pagar	1,000,000.00
Impuestos por pagar	418,985.00
Provisión para prestaciones	<u>715,200.00</u>
TOTAL PASIVO	6,621,539.00

Capital

Capital Social	300,000.00
Reserva legal	30,000.00
Resultados ejercicios anteriores	(2,793,410.00)
Retanm	3,922,389.00
Utilidad del ejercicio	<u>1,908,776.00</u>
TOTAL CAPITAL:	3,367,755.00
TOTAL PASIVO + CAPITAL:	<u>\$9,989,294.00</u>

A continuación se muestran los asientos contables que se tendrán que registrar en los libros de la compañía "DECIDE, S.A. DE C.V." por el patrimonio cedido a "EL RISCO, S.A. DE C.V."

.....1.....

Cuenta de escisión (EL RISCO, S.A. DE C.V.)	2,497,324.00	
Bancos		50,000.00
Cientes		166,471.00
Inventarios		965,428.00
Eqpo. de transporte		1,315,425.00

Para registrar el activo por acuerdo de escisión que traspasará a la compañía "EL RISCO, S.A. DE C.V."

.....2.....

Proveedores	662,885.00	
Doctos x pagar (C.P.)	1,000,000.00	
Cuenta de escisión (EL RISCO, S.A. DE C.V.)		1,662,885.00

Para registrar los pasivos por pagar traspasados a la compañía "EL RISCO, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....3.....

Capital social	75,000.00	
Resultado de ejercicios ant.	(698,352.00)	
Retenim	980,597.00	
Utilidad del ejercicio	477,194.00	
Cuenta de escisión (EL RISCO, S.A. DE C.V.)		834,439.00

Registro del capital contable que se traspasa a la compañía "EL RISCO, S.A. DE C.V.", con motivo de la escisión.

A continuación se muestran los asientos contables que se tendrán que registrar en los libros de "DECIDE, S.A. de C.V." por el patrimonio traspasado a la compañía "EDUCAL, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....1.....

Cuenta de escisión	N\$
("EDUCAL, S.A. DE C.V.")	2,497,323.00
Bancos	19,500.00
Clientes	341,352.00
Terrenos	6,000.00
Edificios	1,476,778.00
Mobiliario y Eqpo.	215,428.00
Gastos de instalación	438,255.00

Registro del activo por el traspaso a la compañía "EDUCAL, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....2.....

Proveedores	1,236,975.00
Acreedores diversos	300,499.00
Impuestos por pagar	125,410.00
Cuenta de escisión ("EDUCAL, S.A. DE C.V.")	1,662,884.00

Registro del pasivo por el traspaso a la compañía "EDUCAL, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....3.....

Capital social	75,000.00	
Resultado de ejercicios ant.	(698,352.00)	
Retenim	980,597.00	
Utilidad del ejercicio	477,194.00	
Cuenta de escisión ("EDUCAL, S.A. DE C.V.")		834,439.00

Registro del capital contable por el traspaso a "EDUCAL, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

A continuación se muestran los asientos contables que se tendrán que registrar en los libros de "DECIDE, S.A. de C.V." por el patrimonio escindido a la compañía "TESTAMENT, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....1.....	
Cuenta de escisión	N\$
("TESTAMENT, S.A. DE C.V.")	4,994,647.00
Bancos	50,000.00
Inversiones en valores	300,000.00
Clientes	910,592.00
Deudores diversos	238,156.00
Inventarios	1,031,841.00
Maquinaria y Eqpo.	615,448.00
Mobiliario y Eqpo.	621,493.00
Equipo de cómputo	617,862.00
Depósitos en garantía	50,000.00
Intereses pagados por anticip.	121,000.00
Gastos de instalación	438,255.00

Registro del activo por el traspaso a la compañía "TESTAMENT, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

.....2.....	
Proveedores	1,715,583.00
Acreedores diversos	571,412.00
Impuestos por pagar	293,575.00
Provisión para prestaciones	715,200.00
Cuenta de escisión ("TESTAMENT, S.A. DE C.V.")	3,295,770.00

Registro del pasivo por el traspaso a la compañía "TESTAMENT, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

Capital social	150,000.00
Reserva legal	30,000.00
Resultado de ejercicios anteriores (1,396,705.00)	
Retenim	1,961,194.00
Utilidad del ejercicio	954,388.00
Cuenta de escisión ("TESTAMENT, S.A. DE C.V.")	1,698,877.00

Registro del capital contable por el traspaso a "TESTAMENT, S.A. DE C.V." con motivo de la escisión.

A continuación se muestran como quedan representados los balances generales de las compañías "EL RISCO, S.A. DE C.V.", "EDUCAL, S.A. DE C.V. y "TESTAMENT, S.A. DE C.V." respectivamente al término de la escisión.

"EL RISCO, S.A. DE C.V."	
Balance General al 30 de Abril de 1994	
Activo	
<i>Circulante</i>	
Bancos	N\$ 50,000.00
Clientes	166,471.00
Inventarios	<u>965,428.00</u>
Total Circulante:	<u>1,181,899.00</u>
<i>Fijo</i>	
Equipo de transporte	1,315,425.00
Total A. fijo neto:	1,315,425.00
TOTAL ACTIVO	<u>2,497,324.00</u>
Pasivo	
Proveedores	662,885.00
Documentos por pagar (C.Plazo).	<u>1,000,000.00</u>
TOTAL PASIVO	<u>1,662,885.00</u>
Capital	
Capital Social	75,000.00
Resultados ejercicios anteriores	(698,352.00)
Retanm	980,597.00
Utilidad del ejercicio	<u>477,194.00</u>
TOTAL CAPITAL	<u>834,439.00</u>
TOTAL PASIVO + CAPITAL	<u>2,497,324.00</u>

"EDUCAL, S.A. DE C.V."
Balance General al 30 de Abril de 1994
Activo

Circulante

Bancos	N\$	19,510.00
Cientes		341,352.00
Total Circulante:		<u>360,862.00</u>

Fijo

Terrenos		6,000.00
Edificios		1,476,778.00
Mobiliario y equipo de oficina		<u>215,428.00</u>
Total A. Fijo Neto:		1,698,206.00

Diferido

Gastos de instalación (Neto)		438,255.00
Total de Activo Diferido:		438,255.00

TOTAL DE ACTIVO: 2,497,323.00

Pasivo

Proveedores		1,236,975.00
Acreedores diversos		300,499.00
Impuestos por pagar		<u>125,410.00</u>
TOTAL PASIVO		1,662,884.00

Capital

Capital Social		75,000.00
Resultados ejercicios anteriores	(698,352.00)	
Retanm		980,597.00
Utilidad del ejercicio		<u>477,194.00</u>
TOTAL CAPITAL.		834,439.00
TOTAL PASIVO + CAPITAL		<u>2,497,324.00</u>

"TESTAMENT, S.A. DE C.V."
Balance General al 30 de Abril de 1994

Activo	
<i>Circulante</i>	
Bancos	50,000.00
<i>Inversiones en valores</i>	300,000.00
Clientes	910,592.00
Deudores diversos	238,156.00
Inventarios	<u>1,031,841.00</u>
Total de Circulante:	2,530,589.00
<i>Fijo</i>	
Maquinaria y equipo	615,448.00
Mobiliario y equipo de oficina	621,493.00
Equipo de cómputo	<u>617,862.00</u>
Total de Activo Fijo Neto:	1,854,803.00
<i>Diferido</i>	
Depósitos pagados por anticipado	50,000.00
Intereses pagados por anticipado	121,000.00
Gastos de instalación (Neto).	<u>438,255.00</u>
Total de Activo Diferido:	609,255.00
TOTAL DE ACTIVO:	<u>4,994,647.00</u>
Pasivo	
Proveedores	1,715,583.00
Acreedores diversos	571,412.00
Impuestos por pagar	293,575.00
Provisión para prestaciones	<u>715,200.00</u>
TOTAL DE PASIVO:	3,295,770.00

	Capital
Capital Social	150,000.00
Resultados ejercicios anteriores	(1,396,705.00)
Reserva legal	30,000.00
Retanm	1,961,194.00
Utilidad del ejercicio	<u>954,388.00</u>
TOTAL CAPITAL.	1,698,877.00
TOTAL PASIVO + CAPITAL	<u>4,994,647.00</u>

DECIDE, S. A. de C. V.		Hoja de trabajo al 30 de Abril de 1994 con motivo del acuerdo de escisión.							
CONCEPTO	DECIDE, S. A. de C. V. Saldos al 30 de Abril de 1994		EL RISCO, S. A. Ajustes por escisión		EDUCAL, S. A. Ajustes por escisión		TESTAMENT, S.A. Ajustes por escisión		
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	
Activo									
Bancos	119,510.00			50,000.00		19,500.00		50,000.00	
Inversiones en valores	300,000.00							300,000.00	
Clientes	1,418,415.00			166,471.00		341,352.00		910,592.00	
Deudores diversos	238,156.00							238,156.00	
Inventarios	1,997,269.00			965,428.00				1,031,841.00	
Terranos	6,000.00					6,000.00			
Edificios	1,476,778.00					1,476,778.00			
Maquinaria y Equipo	615,448.00							615,448.00	
Mobiliario y Eqpo. de Ofna.	836,921.00					215,428.00		621,493.00	
Eqpo. de Transporte	1,315,425.00			1,315,425.00					
Eqpo. de cómputo	617,862.00							617,862.00	
Depósitos pagados por ant.	50,000.00							50,000.00	
Intereses pagados por ant.	121,000.00							121,000.00	
Gastos de instalacion.	876,510.00					438,255.00		438,255.00	
Pasivo									
Proveedores		3,615,443.00	662,885.00		1,236,975.00		1,715,593.00		
Acreedores diversos.		871,911.00			300,499.00		571,412.00		
Doctos. por pagar (c. plazo)		1,000,000.00	1,000,000.00						
Impuestos por pagar		418,985.00			125,410.00		293,575.00		
Provisión para prestaciones		715,200.00					715,200.00		
Capital									
Capital Social		300,000.00	75,000.00		75,000.00		150,000.00		
Reserva legal		30,000.00					30,000.00		
Resultado de ejerc. ant.		(2,793,410.00)	(898,352.00)		(698,352.00)		(1,396,705.00)		
Retanm		3,922,389.00	980,597.00		980,597.00		1,961,194.00		
Utilidad del Ejercicio		1,908,776.00	477,194.00		477,194.00		954,388.00		
Cta. de Escisión El Risco, S.A. de C.V.			2,497,324.00	2,497,324.00					
Cta. de Escisión Educal, S.A. de C.V.					2,497,324.00	2,497,324.00			
Cta de Escisión Testament, S.A. de C.V.							4,994,647.00	4,994,647.00	
TOTALES	9,989,294.00	9,989,294.00	4,994,648.00	4,994,648.00	4,994,637.00	4,994,637.00	9,989,294.00	9,989,294.00	

6.4 CASO PRACTICO DE ESCISION PARCIAL DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL.

Los accionistas de "SETECA, S.A. DE C.V." han decidido mediante asambleas generales extraordinarias escindir parte de su patrimonio, creando dos nuevas sociedades (escindidas) que se denominarán "INMOBILIARIA MORALES S.A. DE C.V." y "RECONTRA, S.A. DE C.V."; los acuerdos establecidos en la asamblea general extraordinaria para realizar la escisión son los siguientes:

Datos generales de la sociedad escidente "SETECA, S.A. DE C.V.":

Actividad preponderante: Compra-venta y producción de hilos y telas.

Fecha de inicio de operaciones: 15 de abril de 1970.

Capital Social:	N\$
	1,500.00
Número de acciones en circulación:	150
Valor Nominal :	10.00

La tenencia accionaria está conformada de la siguiente forma:

Accionista:	No. de Acciones:	Valor nominal (N\$):	Capital Social N\$:	Porcentaje de participación (%):
José Buenrostro J.	30	10.00	300.00	20
Carlos Palomera M.	30	10.00	300.00	20
Pablo Varela A.	30	10.00	300.00	20
Julio Velay M.	30	10.00	300.00	20
Ricardo Mercado M.	<u>30</u>	10.00	<u>300.00</u>	<u>20</u>
TOTALES:	150		1,500.00	100

Los accionistas de "SETECA, S.A. DE C.V." deciden mediante asamblea general extraordinaria modificar el número de acciones en circulación, así como su valor nominal de éstas como sigue:

Acciones en circulación:	750
Valor nominal por acción:	N\$ 1.00
Total del capital social:	N\$ 750.00

ACUERDOS:

I. Los socios están de acuerdo en escindir parte del patrimonio de "SETECA, S.A. DE C.V." en las siguientes proporciones:

ESCINDIDAS:	PORCENTAJES:	IMPORTE:
"INMOBILIARIA MORALES, S.A. DE C.V."	20%	N\$ 1,426,074.00
"RECONTRA, S.A. DE C.V."	<u>30%</u>	<u>2,139,111.00</u>
TOTALES:	50%	3,565,185.00

Las causas principales que dieron origen a la escisión son las siguientes:

La compañía escidente adquirió en el año de 1990 un terreno en el cual se construyó un edificio para uso de la compañía y este es arrendado a terceros, como consecuencia de esto se está generando un ingreso que no es propio a la actividad principal y en lo referente a la administración se tiene una carga más de trabajo, por estas circunstancias se decide crear la compañía "INMOBILIARIA MORALES, S.A. DE C.V.", con el objeto de tener un mayor control en cuanto a la administración y que los socios conozcan si la inversión es redituable, es decir, si esta inversión generará utilidades, que es el punto principal en el negocio.

Por otra parte la compañía dentro de su departamento de Teñido ha tenido mucha demanda por parte de terceros, es decir, este departamento del 100% de su producción, maquila a "SETECA, S.A. DE C.V.", un 15% y el 75% es para terceros ajenos a la compañía, por ello los accionistas deciden separar este departamento mediante el proceso de escisión para ampliar su mercado y debido a la buena calidad de su trabajo buscar mayores utilidades.

Resoluciones de la Asamblea General Extraordinaria para realizar el proceso de escisión.

II.- "INMOBILIARIA MORALES, S.A. DE C.V."

1.- El Capital Social de "INMOBILIARIA MORALES, S.A. DE C.V.", quedará constituido por N\$ 300.00. Las acciones en circulación serán 300 con un valor nominal de N\$ 1.00 cada una.

ANALISIS FISCAL Y CONTABLE DE LA ESCISION DE PERSONAS MORALES

La tenencia accionaria se conformará de la siguiente forma:

Accionista:	No. de Acciones:	Valor nominal (N\$):	Capital Social N\$:	Porcentaje de participación (%):
José Buenrostro J.	60	1.00	60.00	20%
Carlos Palomera M.	60	1.00	60.00	20%
Pablo Varela A.	60	1.00	60.00	20%
Julio Velay M.	60	1.00	60.00	20%
Ricardo Mercado M.	<u>60</u>	<u>1.00</u>	<u>60.00</u>	<u>20%</u>
TOTALES:	300		300.00	100%

Nota: "INMOBILIARIA MORALES, S.A.. DE C.V." participa en un 40% de la cuenta de Retenim por inmueble traspasado.

2.- "INMOBILIARIA MORALES, S.A.. DE C.V." reconocerá los pasivos siguientes:

A) N\$ 48,075.00 que corresponden a las prestaciones por pagar de cinco empleados que prestan sus servicios directamente en el Edificio.

B) N\$ 525,410.00 que corresponden a los acreedores por servicios prestados en el mantenimiento y mejoras realizados en el Edificio.

C) Se reconocen N\$ 247,889.00 por otros pasivos, mediante el proceso de escisión. (Proveedores)

3.- Los activos fijos traspasados a "INMOBILIARIA MORALES, S.A.. DE C.V." es el Terreno y el Edificio, los cuales tienen un valor en libros de N\$ 300.00 y N\$ 417,600.00 respectivamente.

4.- Como la compañía no tiene desglosado el importe de los gastos de Instalación por Edificio, se estima un 75% para el Edificio que se traspasa con motivo de la escisión.

5.- El efectivo que se reconoce en bancos es de N\$ 50,000.00

6.- N\$ 295,616.00 es la cantidad que se reconocerá de otros activos por el proceso de escisión (Clientes).

III.- "RECONTRA, S. A DE C.V."

1.- El Capital Social de "RECONTRA, S. A DE C.V." quedara constituido de la siguiente manera:

Capital Social:	N\$ 450.00
Numero de acciones en circulación:	450
Valor Nominal :	1.00

La tenencia accionaria será la siguiente:

Accionista:	No. de Acciones:	Valor nominal (N\$):	Capital Social N\$:	Porcentaje de participación (%):
José Buenrostro J.	90	1.00	90.00	20%
Carlos Palomera M.	90	1.00	90.00	20%
Pablo Varela A.	90	1.00	90.00	20%
Julio Velay M.	90	1.00	90.00	20%
Ricardo Mercado M.	<u>90</u>	1.00	<u>90.00</u>	<u>20%</u>
TOTALES:	450		450.00	100%

Nota: "RECONTRA, S.A. DE C.V." participa en un 15% de la cuenta de Retam.

2.- "RECONTRA, S.A. DE C.V." reconoce los siguientes pasivos:

A) N\$ 103,510.00 que corresponden a las prestaciones por pagar a los empleados del departamento de teñido.

B) N\$ 1,210,300.00 que corresponden a los pasivos con proveedores por compras de solventes y productos químicos.

C) N\$ 598,210.00 por pasivos derivados de la escisión de sociedades (Acreedores Diversos)

3.- Se traspasa N\$ 903,206.00 que corresponden a los inventarios de productos químicos como sigue:

Almacén de Tintes	N\$ 315,143.00
Almacén de Solventes	176,985.00
Almacén de Anilinas	<u>411,078.00</u>
Total:	903,206.00

4.- Dentro del avalúo al 31 de Diciembre de 1993 el importe de la maquinaria del departamento de teñido es de N\$ 600,410.00 que serán reconocidos en "RECONTRA, S.A. DE C.V."

5.- Se reconocen N\$ 200,000.00 de mobiliario y Equipo de oficina sobre el avalúo al 31 de Diciembre de 1993.

6.- El efectivo que se traspasa a "RECONTRA, S.A. DE C.V." es de N\$ 100,000.00.

7.- N\$ 335,495.00 corresponden a activos que se traspasaron con motivo de la escisión(Clientes).

El balance general al 30 de Junio de 1994 es el siguiente:

"SETECA S.A. DE C. V.
Balance General al 30 de Junio de 1994
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

Activo

Circulante

Bancos	311,000.00
Clientes	1,025,091.00
Deudores diversos	17,472.00
Documentos por cobrar	400.00
Inventarios	<u>1,871,512.00</u>

Total Circulante: 3,225,475.00

Fijo

Terrenos	815.00
Edificios	975,402.00
Maquinaria y equipo	1,065,880.00
Mobiliario y Equipo de oficina	491,123.00
Equipo de transporte	133,974.00
Equipo de computo	<u>210,280.00</u>

Total de Activo Fijo 2,877,474.00

*Neto:
Diferido*

Depósitos pagados por anticipado	144,011.00
Gastos de instalación (Neto)	<u>883,410.00</u>

Total de Activo Diferido: 1,027,421.00

TOTAL DE ACTIVO : 7,130,370.00

Pasivo	
Proveedores	2,488,512.00
Acreedores diversos	1,778,035.00
Impuestos por pagar	510,909.00
Provisión para prestaciones	<u>415,664.00</u>
TOTAL DE PASIVO:	5,193,120.00

Capital	
Capital Social	1,500.00
Reserva legal	150.00
Resultados ejercicios anteriores	14,600.00
Retenim	1,511,000.00
Utilidad del ejercicio	410,000.00
TOTAL DE CAPITAL:	<u>1,937,250.00</u>
TOTAL PASIVO + CAPITAL	<u>7,130,370.00</u>

A continuación se muestran los asientos contables que deberá registrar "SETECA, S. A. DE C.V. con motivo de la cesión del 20% de su patrimonio a "INMOBILIARIA MORALES, S. A. DE C.V.":

1.....	
Cuenta de escisión ("Inmobiliaria Morales, S. A. de C.V.")	N\$	1,426,074.00
Bancos		50,000.00
Clientes		295,616.00
Terrenos		300.00
Edificios		417,600.00
Gastos de Instalación		662,558.00

Registro del activo por el traspaso a la compañía "Inmobiliaria Morales, S.A. de C.V." con motivo de la escisión.

2.....	
Proveedores		247,889.00
Acreedores diversos		525,410.00
Provisión para prestaciones		48,075.00
Cuenta de escisión ("Inmobiliaria Morales, S. A. de C.V.")		821,374.00

Registro del pasivo por el traspaso a la compañía "Inmobiliaria Morales, S.A. de C.V." con motivo de la escisión.

3.....	
Capital social		300.00
Resultado de ejercicios anteriores		0.00
Retenim		604,400.00
Cuenta de escisión ("Inmobiliaria Morales, S. A. de C.V.")		604,700.00

Registro del capital contable por el traspaso a "Inmobiliaria Morales, S.A. de C.V." con motivo de la escisión.

A continuación se muestran los asientos contables que deberá registrar "SETECA, S.A. DE C.V. con motivo de la cesión del 30% de su patrimonio a "RECONTRA, S.A. DE C.V":

.....1.....

Cuenta de escisión ("Reontra, S.A. de C.V.")	N\$ 2,139,111.00	
Bancos		100,000.00
Clientes		335,495.00
Inventarios		903,206.00
Maquinaria y Equipo		600,410.00
Mobiliario y equipo		200,000.00

Registro del activo traspasado a "RECONTRA, S.A. DE C.V" con motivo de la escisión.

.....2.....

Proveedores	1,210,300.00	
Acreedores diversos	598,201.00	
Provisión para prestaciones	103,510.00	
Cuenta de escisión ("Reontra, S.A. de C.V.")		1,912,011.00

Registro del pasivo cedido a "RECONTRA, S.A. DE C.V" con motivo de la escisión.

.....3.....

Capital social	450.00	
Resultado de ejercicios anteriores	0.00	
Retanm	226,650.00	
Cuenta de escisión ("Reontra, S.A. de C.V.")		227,100.00

Registro del capital contable transmitido a "RECONTRA, S.A. DE C.V" con motivo de la escisión.

Los balances generales después de la escisión son los siguientes:

"SETECA, S.A. DE C.V."
Balance General al 30 de Junio de 1994

Activo	
<i>Circulante</i>	
Bancos	N\$ 161,000.00
Clientes	393,980.00
Deudores diversos	17,472.00
Documentos por cobrar	400.00
Inventarios	<u>968,306.00</u>
Total Circulante:	1,541,158.00
 <i>Fijo</i>	
Terrenos	515.00
Edificios	557,802.00
Maquinaria y equipo	465,470.00
Mobiliario y Equipo de oficina	291,123.00
Equipo de transporte	133,974.00
Equipo de computo	<u>210,280.00</u>
Total A. fijo neto:	1,659,164.00
 <i>Diferido</i>	
Depósitos pagados por anticipado	144,011.00
Gastos de instalación (Neto)	220,852.00
Total Diferido	<u>364,863.00</u>
TOTAL ACTIVO:	<u>3,565,185.00</u>
 Pasivo	
Proveedores	1,030,323.00
Acreedores diversos	654,424.00
Impuestos por pagar	510,909.00
Provisión para prestaciones	<u>264,079.00</u>
TOTAL PASIVO:	2,459,735.00

ANALISIS FISCAL Y CONTABLE DE LA ESCISION DE PERSONAS MORALES

	Capital	
Capital Social		750.00
Reserva legal		150.00
Resultados ejercicios anteriores		14,600.00
Retanm		679,950.00
Utilidad del ejercicio		410,000.00
TDAL DEL CAPITAL:		<u>1,105,450.00</u>
TOTAL PASIVO + CAPITAL :		<u>3,565,185.00</u>

"INMOBILIARIA MORALES, S.A. DE C.V."
Balance General al 30 de Junio de 1994.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

ACTIVO

Circulante	
Bancos	50,000.00
Clientes	<u>295,616.00</u>
Total del Circulante:	345,616.00
Fijo	
Terrenos	300.00
Edificios	<u>417,600.00</u>
Total de Activo Fijo Neto:	417,900.00
Diferido	
Gastos de instalación (Neto)	<u>662,558.00</u>
Total de Activo Diferido:	662,558.00
TOTAL DE ACTIVO:	<u>1,426,074.00</u>

PASIVO

Proveedores	247,889.00
Acreedores diversos	525,410.00
Provisión para prestaciones	<u>48,075.00</u>
TOTAL DE PASIVO:	821,374.00

CAPITAL

Capital Social	300.00
Retenim	<u>604,400.00</u>
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE:	<u>604,700.00</u>
TOTAL DE PASIVO + CAPITAL:	<u>1,426,074.00</u>

"RECONTRA, S.A. DE C.V."
Balance General al 30 de Junio de 1994.
(CIFRAS EN MILES DE NUEVOS PESOS).

ACTIVO

Circulante	
Bancos	100,000.00
Clientes	335,495.00
Inventarios	<u>903,206.00</u>
Total del Activo Circulante:	1,338,701.00
Fijo	
Maquinaria y equipo	600,410.00
Mobiliario y equipo de oficina	<u>200,000.00</u>
Total de Activo Fijo Neto:	800,410.00
TOTAL DE ACTIVO:	<u>2,139,111.00</u>

PASIVO

Proveedores	1,210,300.00
Acreedores diversos	598,201.00
Provisión para prestaciones	<u>403,510.00</u>
TOTAL DE PASIVO:	1,912,011.00

CAPITAL

Capital Social	450.00
Retenim	<u>226,650.00</u>
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE:	<u>227,100.00</u>
TOTAL DE PASIVO + CAPITAL:	<u>2,139,111.00</u>

ANÁLISIS FISCAL Y CONTABLE DE LA ESCISION DE PERSONAS MORALES

El capital social de "SETECA, S.A. DE C.V. quedará integrado de la siguiente manera:

Accionista:	No. de Acciones:	Valor nominal (N\$):	Capital Social N\$:	Porcentaje de participación (%):
José Buenrostro J.	150	1.00	150.00	20%
Carlos Palomera M.	150	1.00	150.00	20%
Pablo Varela A.	150	1.00	150.00	20%
Julio Velay M.	150	1.00	150.00	20%
Ricardo Mercado M.	<u>150</u>	1.00	<u>150.00</u>	<u>20%</u>
TOTALES:	750		750.00	100%

SETECA, S. A. de C. V. Hoja de trabajo al 30 de Junio de 1994 con motivo del acuerdo de escisión.								
CONCEPTO	Seteca, S. A. de C. V.		Inmobiliaria Morales, S. A. de C.V.		Reontra, S. A. de C.V.		Seteca, S.A. de C.V.	
	Saldos al 30 de Junio de 1994		Ajustes por escisión		Ajustes por escisión		Saldos al 30 de Junio de 1994	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Activo								
Bancos	311,000.00			50,000.00		100,000.00	161,000.00	
Clientes	1,025,091.00			295,616.00		335,495.00	393,980.00	
Deudores diversos	17,472.00						17,472.00	
Documentos por cobrar	400.00						400.00	
Inventarios	1,871,512.00					903,206.00	988,306.00	
Terrenos	815.00			300.00			515.00	
Edificios	975,402.00			417,600.00			557,802.00	
Maquinaria y Equipo	1,065,880.00					600,410.00	465,470.00	
Mobiliario y Eqpo. de Ofna.	491,123.00					200,000.00	291,123.00	
Eqpo. de Transporta	133,974.00						133,974.00	
Eqpo. de cómputo	210,280.00						210,280.00	
Depositos pagados por ent.	144,011.00						144,011.00	
Gastos de instalacion.	883,410.00			862,556.00			226,852.00	
Pasivo								
Proveedores		2,488,512.00	247,889.00		1,210,300.00			1,030,323.00
Acreedores diversos.		1,778,035.00	525,410.00		598,201.00			654,424.00
Impuestos por pagar		510,909.00	48,075.00					462,834.00
Provision para prestaciones		415,864.00			103,510.00			312,154.00
Capital								0.00
Capital Social		1,500.00	300.00		450.00			750.00
Reserva legal		150.00						150.00
Resultado de ejerc. ant		14,800.00						14,800.00
Retenim		1,511,900.00	504,400.00		225,650.00			679,950.00
Utilidad del Ejercicio		410,000.00						410,000.00
Cta. de Escisión Inmobiliaria Morales, S.A. de C.V.			1,428,074.00	1,428,074.00				
Cta. de Escisión Reontra, S.A. de C.V.					2,139,111.00	2,139,111.00		
TOTALES	7,130,370.00	7,130,070.00	2,852,148.00	2,852,148.00	4,278,222.00	4,278,222.00	3,565,185.00	3,565,185.00

CONCLUSIONES.

En la época actual de crisis económica y financiera que atraviesan las empresas, se va a originar que éstas busquen subsistir en un mercado cada vez más competitivo, a través de estrategias financieras, el ejecutivo financiero deberá realizar una evaluación y estudio de dichas estrategias, acorde a las características de la empresa y elegir la más idónea para el logro de los objetivos de la entidad.

La reestructuración de las empresas en ciertas circunstancias constituye una necesidad económica y, la escisión puede utilizarse como un medio idóneo para alcanzar dicha reestructuración, ya que ésta tiene la finalidad de mejorar la obtención de resultados económicos, la eficiencia administrativa de las empresas y con ello, mejorar las condiciones de vida de los trabajadores y en consecuencia la del país.

La investigación que realizamos nos mostró que aún cuando existen numerosas disposiciones en la materia, resultan todavía insuficientes para aclarar la gran variedad de casos específicos y dudas que se pueden presentar cuando una empresa decide optar por reestructurarse por el camino de la escisión; las cuales enunciaremos a continuación:

1) Al analizar el concepto mercantil de la escisión, deducimos que hay varios conceptos que pueden confundir o ser contradictorios; por ejemplo, cuando hace mención al "capital social" como una parte de la transmisión la cual; limitaría otros renglones del capital contable, que también pueden ser susceptibles de ser transmitidos.

2) También dicha definición, nos dice que la *"escidente decide extinguirse, y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social"*, aquí existe una contradicción, ya que si se extingue implica que dividirá la totalidad de su patrimonio y no una parte.

3) Las únicas escisiones reguladas en nuestro país, tanto para fines fiscales como mercantiles, son la denominadas total y parcial, en las cuales se crean nuevas sociedades llamadas escindidas, extinguiéndose o subsistiendo la escidente respectivamente.

En lo que respecta al capítulo de tipos de escisión, observamos que las principales causas de índole fiscal, por las que la escisión por absorción y la combinada simple, no podrán considerarse como escisión sin enajenación, ya que hay ciertas cuestiones que contravienen a las disposiciones fiscales mexicanas como las siguientes:

1) En lo referente a lo citado en el artículo 120, fracción II, último párrafo y artículo 121, penúltimo párrafo de la L.I.S.R.; mencionan a la única excepción de la reducción del capital social, para que no se considere como un presunto ingreso por dividendo;

en éste caso se contravendrá lo mencionado en éstos artículos, ya que el capital social que se transmita, más el capital social que ya tienen las preexistentes, nos resultará un capital social mayor al de la escidente y sin haber hecho una posible repartición de dividendos y ésto no puede ser, ya que nuestra L.I.S.R. nos dice: *"La suma del capital social de la escidente más el de las escindidas debe ser igual"*.

2) En el caso de los pagos provisionales de las escindidas, se tendría que calcular los montos de éstos con un coeficiente de utilidad de la escidente, en tanto que por los ingresos que generan por su operación preexistente aplicarían su propio coeficiente de utilidad.

Por otro lado en el inciso 3.4.1, 3.4.2 y 3.4.3, referente a la escisión cruzada combinada, a la escisión por asociación cruzada y la escisión-fusión cruzada, concluimos también que éstos tipos de escisión no se podrían dar en nuestro país ya que nuestras leyes fiscales no contemplan éstos tipos de escisión por lo siguiente:

a) En lo referente a los pagos provisionales de I.S.R., no se sabría que coeficiente de utilidad utilizar, si el de la escidente "A" o el de "B".

b) Para determinar los pagos provisionales de I.A., habría dos escidentes, y no hay disposición alguna que se indique a cuál empresa referirnos para efectuar dicho cálculo, ya que hay que tomar para dicho cálculo, el impuesto anual causado en el ejercicio fiscal anterior de alguna de las dos escidentes.

c) También en relacionado a las reglas de excepción que se prevén para el caso de reducción de capital, citadas en los artículos 120 y 121 de la L.I.S.R., no se cumplirían, ya que el capital social de las escidentes será diferente al de la(s) escinda(s), debido a que se les transmitieron bienes y obligaciones de dos entidades diferentes.

Desde nuestro punto de vista, encontramos que las principales ventajas que podrían darse en una escisión son:

1) Beneficios fiscales en lo referente a la transmisión de bienes.

2) Se pueden separar las actividades productivas y obtener así un máximo de eficiencia en cada una de ellas.

3) Las entidades escindidas, cuentan desde sus comienzos, con una organización mas experimentada y sólida en comparación con empresas de nueva creación.

4) Pueden crearse nuevas empresas sin necesidad a tener que buscar nuevas aportaciones o la liquidación misma de la entidad.

5) El realizar una escisión, en ningún momento perjudica a los acreedores, ya que sus deudas están totalmente respaldadas con el patrimonio de las sociedades

escindidas. Asimismo los acreedores pueden oponerse a que sus deudas sean transmitidas, en un momento dado, a las escindidas.

Por otro lado, las desventajas también las enumeramos en forma enunciativa pero no limitativa:

1) Todavía se carece de una apropiada legislación fiscal, ya que en casos específicos se tendrá que recurrir a el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ver como proceder.

2) También la Legislación Mercantil posee algunos defectos y algunas lagunas legales en determinadas situaciones.

3) Se puede dar el caso de que se originen conflictos laborales en cuanto al modo de tratar al personal existente en las sociedades.

4) En el caso de no cumplir con el requisito establecido de tenencia accionaria, se tendrá que pagar cuantiosas multas.

5) En la Ley sobre Adquisición de Inmuebles se grava la transferencia de bienes inmuebles.

Por otra parte en lo concerniente a la dictaminación fiscal, el artículo 32-A, fracción III, del C.F.F., mencionado en el punto 5.1.7, podemos ver que la autoridad no dice explícitamente que la(s) escindida(s) tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros; sin embargo desde nuestro punto de vista, sentimos que si deben hacerlo, para poder observar si se cumple el requisito de permanencia accionaria; ya que en el caso de una escisión total no existiría un ejercicio posterior para dictaminar, ya que la escidente no existe y por consiguiente se tendrían que dictaminar a las escindidas.

En términos generales y partiendo del principio de autonomía de voluntad, consideramos que es dable la escisión en nuestro país, siempre que no vaya en contra del orden público y exista voluntad de los socios que van a modificar el contrato social, además de la creación de nuevas sociedades.

Como se ha podido apreciar el estudio a que se refiere el presente trabajo, independientemente del interés que seguramente ha despertado en virtud de la actualidad del tema y su amplia aplicación práctica, plantea en forma concreta y objetiva un sinúmero de adecuaciones, aclaraciones y sugerencias cuya implementación debiera ponerse en práctica a la brevedad posible por parte de nuestras autoridades, con objeto no sólo de darles certeza jurídica a los contribuyentes, sino de facilitar la celebración de éste tipo de operaciones, las que seguramente proliferarán como consecuencia de la apertura a la inversión extranjera que se está presentando en nuestro país.

APENDICE

ACTUALIZACION FISCAL DEL REGIMEN DE ESCISION POR EL AÑO DE 1996.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Diversas modificaciones y adiciones a las disposiciones fiscales se contemplan para el año de 1996 en el Diario Oficial de la Federación del 15 de Diciembre de 1995, y de las cuales a continuación destacamos las referentes al régimen fiscal de la escisión.

Se realizan las modificaciones siguientes al Código Fiscal de la Federación:

I. Se reforman los siguientes artículos:

- 14-A, fracciones I y II;

- 15-A inciso b).

II. Se adiciona :

- 14-A, con dos párrafos finales.

Los cambios quedan de la siguiente manera:

Artículo 14-A, fracción I ;

**I. En escisión, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:*

a) Que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de dos años contado a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del Reglamento de este Código.

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 periodo, 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 al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la Legislación Mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio o informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan.

Quando no se cumpla con el requisito a que se refiere el inciso b) que antecede, 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. En estos casos, la autoridad podrá exigir la presentación de las declaraciones correspondientes a cualquiera de las sociedades escindidas.

No se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en esta fracción, cuando la transmisión de propiedad de acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XXIV del Artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Quando se realicen varias escisiones sucesivas o una fusión después de una escisión, el periodo de tenencia accionaria a que se refiere el inciso a) de esta fracción, se inicia a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del Reglamento de este Código, relativo a la última escisión o fusión efectuada a que se refiere este párrafo, sin que hubiera transcurrido entre una u otra el plazo previsto en el citado primer párrafo de esta fracción.

III. En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá presentar las declaraciones del ejercicio y las demás declaraciones informativas de la escidente o de las fusionadas que desaparezcan, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión o escisión, y enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos a favor de esta última que resulten, siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

COMENTARIO:

En el segundo párrafo, fracción I, del artículo 14-A del C.F.F., antes de éstas reformas, se mencionaba lo referente a la enajenación de acciones, permitiéndose la adquisición de acciones entre socios originales sin que se exceda del 20% del capital que tenían antes de la escisión y no se incurra en enajenación (ver pág. 67).

Actualmente en el artículo reformado se suprimió la limitación de efectuar enajenaciones entre accionistas.

A partir de 1996 se considera que no hay enajenación, cuando después de la primera escisión se realice otra u otras, o inclusive una fusión. Siempre que se presente el aviso correspondiente a la S.H.C.P.

El cómputo de los años de permanencia de al menos el 51% de las acciones inicia a partir del año inmediato anterior a la fecha de presentación del correspondiente aviso a la S.H.C.P. de la última escisión.

Por otro lado, el artículo reformado establece algunos requisitos adicionales, para que no exista enajenación en escisión de sociedades, y que a continuación enumeramos.

- La sociedad escidente, cuando desaparezca, deberá designar a la sociedad escindida que estará obligada a:

- a) Presentar declaraciones de pago de contribuciones y,
- b) Presentar declaraciones informativas.

En caso de omitirse dicha designación la S.H.C.P. podrá:

- a) Exigirle el cumplimiento de dichas obligaciones a cualquiera de las sociedades escindidas.
- b) Considerar que si hay enajenación, con las consecuencias que en su caso procedan en la L.I.S.R., L.I.V.A., etc.

Asimismo la sociedad escindida designada contraerá los siguientes derechos y obligaciones:

- a) Pagar los impuestos que correspondan a la sociedad escidente que desaparezca.
- b) Tendrá derecho de solicitar la devolución de saldos a favor que en su caso procedan.

Nota: Ver capítulo 5.1.2, páginas: 64 a 70.

Artículo 15-A.

"b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso la escindida que se designe en los términos del artículo 14-A de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo."

COMENTARIO:

Dentro de la reforma a el inciso b) de éste artículo, se puede observar que se delega la responsabilidad de conservar la documentación comprobatoria de la escidente, a la escindida designada para cualquier aclaración.

Nota: Ver capítulo 2.3, pág. 12.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se realizan las modificaciones siguientes a la Ley del Impuesto sobre la Renta:

I. Se reforman los siguientes artículos:

- 12, penúltimo párrafo;

- 98;

- 100, segundo párrafo.

II. Se adiciona el artículo 6o., con un cuarto párrafo, pasando los actuales cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo y noveno a ser quinto, sexto, séptimo, octavo, noveno y décimo respectivamente.

Los cambios quedan de la siguiente manera:

Artículo 6o.

"Cuando la persona moral que en los términos del párrafo anterior tenga derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusivamente a la escidente. Cuando ésta última desaparezca no podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión, únicamente cuando el impuesto acreditable se hubiera pagado en un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumpla con los requisitos establecidos en el mismo para su aplicación."

COMENTARIO:

Este párrafo que se adicionó regula una laguna fiscal más que existía anteriormente y versa sobre el acreditamiento de I.S.R. pagado en el extranjero, y que en el caso de una escisión, si se podrá acreditar éste impuesto. En una escisión parcial el acreditamiento corresponderá llevarlo a cabo sólo a la escidente; y en caso de una escisión total se transmitirá en la proporción en que dividieron el capital, y éste sólo se podrá efectuar cuando el I.S.R. acreditable se hubiera pagado en un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Es importante que se haya adicionado éste párrafo, ya que anteriormente se aplicaba la regla general, consistente en que el I.S.R. sin distinguir el lugar de pago, era acreditable proporcionalmente entre la sociedad escidente y las escindidas.

Artículo 12, fracciones I a III.

"Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escisión 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. El coeficiente a que se refiere este párrafo también se utilizará para los efectos del último párrafo de la fracción I de este artículo. En el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, las sociedades escindidas realizarán pagos provisionales en forma trimestral, únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la escisión. La sociedad escidente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aún cuando la escidente desaparezca."

COMENTARIO:

En la reforma anterior el punto importante a remarcar, es que ya no se puede dividir los pagos provisionales efectivamente enterados en la misma proporción en que se dividió el capital como resultado de la escisión; ya que se omitió del artículo lo siguiente:

"...la sociedad escidente y las escindidas, considerarán como pagos provisionales efectivamente enterados, el monto de dichos pagos en la proporción en que se dividió el capital de la primera."

Para 1996, todos los pagos provisionales corresponderán a la sociedad escidente, aún y cuando ésta desaparezca.

Las escisiones efectuadas hasta 1995 seguirán las reglas vigentes hasta 1995.

Nota: Ver capítulo 5.2.2, páginas: 82 a 91.

Artículo 98.

"El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se adquirió a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 100 de esta ley."

Artículo 100.

"En el caso de fusión o escisión de sociedades, considerarán como costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión o escisión, el costo promedio por acción que correspondió a las acciones de las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión o escisión."

COMENTARIO:

Se adicionan los artículos 98 y 100, para incorporar un tratamiento análogo al de las acciones adquiridas con motivo de fusión, a las adquiridas con motivo de escisión de sociedades, en las cuales se considerará como costo comprobado de adquisición, el que correspondió a las acciones de la sociedad escidente, al momento de la escisión.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se realizan las modificaciones siguientes al Ley del Impuesto al Valor Agregado:

I. Se reforma el artículo:

- 4o., penúltimo párrafo.

II. Se adiciona el artículo:

- 5o., con un tercer párrafo, pasando los actuales tercero, cuarto y quinto párrafos a ser cuarto, quinto y sexto, respectivamente.

Los cambios quedan de la siguiente manera:

Artículo 4o., fracciones I a III.

"El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación."

COMENTARIO:

Congruente con las reformas incorporadas a la Ley del I.S.R. y al C.F.F., se dispone que el I.V.A. pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo podrá efectuarse por la sociedad escidente.

De generar la sociedad escidente un saldo a favor en su declaración del ejercicio, se estará a lo dispuesto por el artículo 14-A del C.F.F., es decir será la sociedad designada la que tiene la obligación de presentar la declaración anual y en su caso el derecho a solicitar la devolución.

Artículo 5o.

"Las sociedades escindidas efectuarán los pagos provisionales en el primer ejercicio siguiente a la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escindió."

COMENTARIO:

En ésta adición se estipula de manera formal, que los pagos provisionales de I.V.A. se efectuarán en el primer ejercicio siguiente a la escisión con la misma periodicidad que lo realizaba la escidente.

Nota: Ver capítulo 5.4, pág. 131.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Se realizan la modificación siguiente a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:

I. Se reforma el artículo:

- 4o., último párrafo.

El cambio queda de la siguiente manera:

"El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación."

COMENTARIO:

En caso de escisión de sociedades, el impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión, sólo beneficiará a la sociedad escidente.

Cuando ésta última sociedad desaparezca, la escindida designada será quien acreditará el impuesto pendiente.

Nota: Ver capítulo 5.6, pág. 133.

Ley del Impuesto Especial sobre Adquisición de Inmuebles.

A partir del 1o. de enero de 1996, queda abrogada la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles del 27 de diciembre de 1979, que de hecho ya no se aplicaba, pues prevalecían gravámenes locales apoyados en convenios de coordinación celebrados entre la Federación y los Estados. Sin embargo, al desaparecer la ley federal y la coordinación, las entidades federativas ya no se tendrán que limitar a una tarifa máxima, la cual podrán fijar libremente.

Nota: ver capítulo 5.5, pág. 132.

"ALIANZA PARA LA RECUPERACION ECONOMICA".

En éste documento firmado el 29 de octubre de 1995, por los sectores productivos del país, el Gobierno Federal y el Banco de México, se diseñó la estrategia a seguir durante 1996 a fin de estimular la recuperación económica y el empleo, además de consolidar las bases para el crecimiento sostenido de la economía Mexicana.

Tal y como se anticipó en el documento que nos ocupa, el 1o. de noviembre de 1995, la S.H.C.P. publicó en el D.O.F. el Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, mismo que tendrá vigencia del 1o. de noviembre de 1995 al 31 de diciembre de 1996 y que contiene algunos de los estímulos acordados en la Alianza para la Recuperación Económica. Los puntos más importantes relacionados con nuestro trabajo son:

1) Los contribuyentes del impuesto al activo cuyos ingresos para efectos de la L.I.S.R. en el ejercicio de 1995 no excedan de \$7'000,000.00, estarán exentos totalmente del pago del impuesto al activo durante el ejercicio de 1996.

2) Aumento en el monto de deducciones. Inversiones al 100% (excepto automóviles).

3) Se elimina el pago del impuesto sobre automóviles nuevos (I.S.A.N.).

4) Opción para deducir el 71% en automóviles nuevos, sin cumplir requisitos de automóviles utilitarios.

Es importante recalcar que en la Alianza para la Recuperación Económica fueron analizadas algunas otras medidas adicionales o propuestas, como por ejemplo:

- La de ampliar de 5 a 10 años el período de amortización de pérdidas fiscales.

- Y la de perfeccionar el régimen fiscal de la escisión, para que las empresas que decidan reestructurarse por éste camino, estén exentas del pago de impuestos por la enajenación de acciones.

En las reformas del D.O.F. del 15 de diciembre de 1995 se tomaron en cuenta algunas de éstas propuestas que entrarán en vigor a partir de enero de 1996.

BIBLIOGRAFIA.

LEGISLACION

- 1) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, México, Ed. Porrúa 1995.
- 2) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, México, Dofiscal Editores 1995.
- 3) LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, México, Ed. Pac S.A. de C.V.
- 4) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, México, Dofiscal Editores 1995.
- 5) LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES, México, Dofiscal Editores 1995.
- 6) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, México, Dofiscal Editores 1995.
- 7) LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS, México, Dofiscal Editores 1995.
- 8) DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES; Diario Oficial de la Federación del 11 de Junio de 1992.
- 9) REGLAMENTOS DE LAS LEYES FISCALES, México, Dofiscal Editores 1995.

DOCTRINA.

- 1) ALONSO CARDOSO J. CARLOS Y CHEVEZ ROBELO FCO J; Enajenación de Bienes y Ganancia por Escisión de Sociedades, México D. F. 1993 I.M.C.P., 87p.
- 2) ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA A.C.; Problemática Fiscal Derivada de la Reestructuración de Empresas, México D. F., 1993, I.M.C.P, 132p.
- 3) APAEZ RODAL F; Escisión de Sociedades; México D.F. , 1993 Edit ECASA, 105p.
- 4) BARRERA GRAF JORGE; Instituciones de Derecho Mercantil, México Porrúa 1989, 716p.
- 5) DEL TORO ROVIRA ROBERTO; Estudio sobre Fusiones y Escisiones de Sociedades, México, D. F., 1995, 119p.
- 6) GOMEZ COTERO JOSE DE JESUS; Fusión y Escisión de Sociedades Mercantiles, México D. F: 1995; Edit. Themis, 130p.

- 7) DICCIONARIO JURIDO UNAM; México D.F., 1989, Edit. Porrúa S. A.
- 8) COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD; México D.F., 1994, I.M.C.P. 527p.
- 9) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS; Comisión de Principios de Contabilidad, México 1995, I.M.C.P. 408p.
- 10) SANCHEZ MEJORADA Y VELASCO CARLOS; Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho. N° 10, año 1986.
- 11) TRON PEREZ MANUEL; Replica a la Ponencia, presentada por el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, ante la Comisión de Derecho Fiscal y Financiero de la Barra de Abogados, Julio 1991.
- 12) VAZQUEZ DEL MERCADO OSCAR; Asamblea, Fusión y Liquidación de Sociedades Mercantiles, México , Porrúa 1980, 448p.