



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Problemática en materia impositiva federal relativa a la escisión de sociedades mercantiles.

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Vanessa García Adán

Tutor: Jorge Santamaría García

México, D.F. a 20 de noviembre de 2013.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

INDICE

Lista de abreviaturas.....	3
Introducción.....	4
Objetivo general.....	6
Objetivos específicos.....	6
Justificación.....	7
Marco teórico.....	8
I. Concepto jurídico de escisión de sociedades mercantiles.....	8
II. Principales problemáticas e incertidumbres en materia impositiva federal relativa a la escisión de sociedades mercantiles.....	13
II.1. Primer problemática: Casos de enajenación para efectos fiscales por la transmisión de propiedad por parte de la sociedad escidente a través de la escisión.....	13
A. Momento en que se considera realizada la enajenación por escisión de sociedades.....	16
B. Determinación del valor de la enajenación por escisión sobre el cual se causan las contribuciones.....	19
1. Impuesto Sobre la Renta.....	19
2. Impuesto Empresarial a Tasa Unica.....	23
3. Impuesto al Valor Agregado.....	25
4. Otras consideraciones.....	27
II.2. Segunda problemática: Tratamiento de los atributos fiscales de las sociedades escindidas en el caso de escisión.....	29
A. Coeficiente de utilidad para pagos provisionales y consideración del ejercicio fiscal	29
B. Tratamiento de la deducción de Inversiones transmitidas.....	31
C. Tratamiento de las pérdidas fiscales.....	32
D. Tratamiento de la cuenta de utilidad fiscal neta y cuenta de capital de aportación.....	33
E. Efecto en el Inventario acumulable.....	34
F. Efecto en IVA.....	35
G. Efecto en IETU.....	36
III. Incertidumbre generada por la Reforma Fiscal para 2014 y sus posibles afectaciones al tratamiento fiscal de la escisión de sociedades	38
Conclusiones.....	42
Bibliografía y fuentes diversas.....	45

Lista de abreviaturas.

CC	Código de Comercio
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
DOF	Diario Oficial de la Federación
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a tasa Única
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al valor agregado
RPC	Registro Público de Comercio
MOI	Monto Original de la Inversión
CUCA	Cuenta de capital de aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

Introducción.

En la actualidad existen sociedades mercantiles que por la naturaleza de sus operaciones pueden llegar a alcanzar dimensiones que le impidan actuar de manera eficiente en el mercado, por lo que una reorganización empresarial se hace necesaria con la intención de mejorar su rentabilidad e incrementar su competitividad en el mercado al mismo tiempo que aligeran su carga fiscal. De esta manera, la figura jurídica de escisión suele presentarse como una alternativa para conseguir la restructuración económica que requiere la sociedad y alcanzar sus objetivos de desconcentración y especialización de la empresa.

La escisión puede ser una fórmula jurídica para alcanzar diversos beneficios como: la desconcentración del riesgo económico empresarial en varias unidades jurídicas, solución de conflictos internos en los diferentes grupos de accionistas, expansión de actividades a varias aéreas geográficas, segregación de aéreas de negocio rentables, separación de personal, segregación de activos fijos existentes, entre otros.

No obstante toda decisión financiera corporativa, tiene sus repercusiones en el ámbito fiscal, por lo que la figura jurídica de la escisión fiscalmente se empezó a regular a partir del año 1991, y no fue sino hasta el año 1992 que se incorporó la definición fiscal de escisión de sociedades en el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación.

Así pues, el objetivo de esta investigación consiste en definir cuáles son los efectos que en materia impositiva federal derivan de una escisión de sociedades mercantiles, analizando para ello cuales son las repercusiones en ISR, IETU e IVA tanto para la sociedad escidente como para la sociedad escindida, así como las situaciones que generan incertidumbre o controversia respecto al efecto fiscal que producirá para ambas partes dicho acto jurídico.

Para ello, a lo largo de esta investigación se plantean las principales problemáticas y controversias que en materia fiscal derivan de una escisión, para despejar estas incertidumbres se exponen diversas opiniones de autores en materia fiscal fundamentadas en la doctrina mexicana, opiniones que como veremos, en muchos casos son opuestas. La intención es mostrar al lector cada una de las posturas adoptadas por dichos autores relativa a cada problemática

planteada, para que cuando se enfrente a algunas de estas situaciones que pudieran generarle duda o incertidumbre pueda adoptar la postura que su parecer sea la más conveniente.

Para el caso de la sociedad escidente, se aborda el problema que representa la posible causación de contribuciones cuando por circunstancias propias de la sociedad no se cumplen los requisitos señalados en el CFF y por lo tanto la transmisión del patrimonio que la sociedad escidente realiza a favor de la escindida se tipifica como enajenación de bienes. Así como también como el problema que representa definir cuál es el momento y el valor sobre el cual se causan las contribuciones en ISR, IETU e IVA. Para el caso de las sociedades escindidas se plantean las principales inquietudes que se presentan en relación con el tratamiento que se le debe de dar a los atributos fiscales después de haber surgido a la vida jurídica a consecuencia de una escisión, como el coeficiente de utilidad a utilizar en los pagos provisionales, el tratamiento de deducción de inversiones transmitidas, pérdidas fiscales, cuenta de utilidad fiscal neta, cuenta de capital de aportación, y el respectivo tratamiento en IETU e IVA.

Por último, se abordará un tema que al día de hoy genera inquietud, y que está relacionado con la Reforma Fiscal para 2014 y sus posibles afectaciones al tratamiento fiscal de la escisión.

Objetivo general.

Revelar los principales efectos fiscales derivados de la escisión de sociedades mercantiles que en materia impositiva federal generan incertidumbres o dudas y las posibles soluciones planteadas por la doctrina.

Objetivos específicos.

- Describir la problemática planteada por diversos autores en materia fiscal respecto de la escisión de sociedades mercantiles clasificando los casos por la naturaleza de tal problemática.
- Analizar la doctrina mexicana respecto de controversias sobre los efectos fiscales de la escisión de sociedades mercantiles.
- Exponer el criterio personal sobre la naturaleza de la problemática en cada de cada uno de los casos expuestos y su posible solución.

Palabras clave: efecto fiscal, problemática, escisión, sociedad mercantil, incertidumbre.

Justificación.

Derivado del entorno globalizado que se vive actualmente, las empresas mexicanas recurren cada vez con mayor frecuencia a la formulación de estrategias que les permitan mejorar su rentabilidad, hacer más eficiente su participación en el mercado e incrementar su competitividad, de esta manera, la figura jurídica de escisión comúnmente suele presentarse como una alternativa para conseguir esa restructuración económica. No obstante toda decisión financiera corporativa, tiene sus repercusiones en el ámbito fiscal.

Por esta razón, en la práctica cuando se lleva a cabo una escisión de sociedades mercantiles es común que eventualmente surjan incertidumbres o controversias en relación con el efecto fiscal que deriva de dicho acto jurídico. Para el caso de la sociedad escidente, la principal controversia que se plantea es definir si la transmisión de patrimonio que realiza a favor de las escindidas es objeto de impuesto o no, y en caso de serlo, cual es la base sobre la cual se causan las contribuciones, así como su momento de causación. Para el caso de las sociedades escindidas las principales incertidumbres que se presentan están relacionadas con el tratamiento que se le debe de dar a sus atributos fiscales después de haber surgido a la vida jurídica a consecuencia de una escisión.

De ahí radica la importancia de esta investigación, puesto que se pretende exponer el lector los diferentes puntos de vista planteados por diversos autores en materia fiscal en relación con cada una de las problemáticas planteadas, con la intención de que cuando se enfrente a algunas de estas situaciones que pudieran generarle duda o incertidumbre, pueda adoptar la postura que su parecer sea la más conveniente.

Marco Teórico.

I. Concepto jurídico de escisión de sociedades mercantiles.

Para poder abordar el tema de la problemática en materia impositiva federal relativa a la escisión de sociedades mercantiles, es necesario iniciar con el estudio de la figura jurídica de escisión con base en la legislación mercantil.

Para estos efectos conviene citar el Diccionario Jurídico Mexicano (1991, pág.1299) el cual define a la escisión como “una forma de desconcentración por la cual una sociedad madre engendra a manera de partenogénesis una o más filiales y le transmite su patrimonio a título universal”.

Gómez Coteró (2006, pág. 50) define por su parte 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 patrimonio propio.”

Para García Rendón (1993, pág.540) la escisión es “un acto jurídico exactamente opuesto a la fusión, pues implica la desintegración de la empresa y eventualmente la extinción de la sociedad, mediante la transmisión total o parcial de los elementos que constituyen su activo y pasivo, a otra u otras sociedades nuevas o preexistentes”.

En materia mercantil el concepto de escisión se encuentra regulado dentro del artículo 228-bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles el cual define a la figura de escisión de la siguiente manera:

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

Así, podemos observar que mediante la escisión se produce una forma de desconcentración del patrimonio de una sociedad mercantil, que en un caso deriva en su extinción y, en el otro caso, deriva en la subsistencia de la persona jurídica que se escinde.

Con relación a este tema, Barrera Graf (1989) distingue dos clases de escisión:

a) Por incorporación, donde el patrimonio que se escinde, se une e incorpora a una o más sociedades existentes, las que por ende, incrementan correlativamente su patrimonio; además, los socios de la escindida pasan a ser socios de la o de las beneficiarias.

b) Por integración, con los bienes y derechos de las sociedades escindidas, se procederá a construir una o más beneficiarias, cuyos socios serán los de las escindidas. (pág. 717).

De lo anterior se puede observar que el signo característico de la escisión consiste en la transmisión en bloque del patrimonio de una sociedad mercantil, bien sea parcial o totalmente, a otras sociedades de nueva creación, beneficiarias de la aportación. Dicha transmisión de propiedad, se produce a título universal, dado que contempla un bloque integrado por activo, pasivo y capital, es decir, en la escisión se transmite la totalidad de derechos y obligaciones relativas al todo o a una parte del patrimonio de la escidente; por lo cual, igualmente es válido tipificarla como una especie de transmisión patrimonial. (Rojo Chávez, 2012).

Así pues para llevar a cabo una escisión de sociedades mercantiles es necesario que se cumplan ciertos requisitos y formalidades señaladas en legislación mercantil en el artículo de la LGSM antes referido, que se indica a continuación:

“Artículo 228-bis:

(...)

La escisión se registrará por lo siguiente:

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

(...)

IV. La resolución que apruebe la escisión deberá contener:

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

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

d. La determinación de las obligaciones que por virtud de la escisión asuma cada sociedad escindida.

e. Los proyectos de estatutos de las sociedades escindidas.

V. La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio. Asimismo, deberá publicarse en la gaceta oficial y en uno de los periódicos de mayor circulación del domicilio de la escidente, un extracto de dicha resolución que contenga, por lo menos, la síntesis de la información a que se refieren los incisos a) y d) de la fracción IV de este artículo, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de socios y acreedores en el domicilio social de la sociedad durante un plazo de cuarenta y cinco días naturales contado a partir de que se hubieren efectuado la inscripción y ambas publicaciones;

VI. Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o acreedor que tenga 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;

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 estatutos y su inscripción en el Registro Público de Comercio; (...)"

De lo anterior, se infiere que la transmisión de propiedad que implica la escisión se produce a consecuencia del acuerdo de escisión tomado por el órgano supremo de la sociedad escidente, acuerdo que da vida a las sociedades escindidas.

Por otra parte, la legislación fiscal tiene su propia definición de escisión de sociedades en su artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación el cual señala lo siguiente:

“Artículo 15-A. 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 denominara escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

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

De manera tal, se puede observar que la ley mercantil no distingue en cuanto a la residencia fiscal de las sociedades que intervienen en el acto de escisión; a diferencia de la norma tributaria, donde se acota la escisión para fines fiscales a la exigencia de que las sociedades que participan en estos actos jurídicos sean residentes en territorio nacional.

Para Gómez Cotero lo anterior plantea un problema práctico, pues en su opinión el concepto del artículo 15-A del CFF está encaminado a regular los efectos fiscales de la figura jurídica de escisión, olvidando que ésta debe reglamentarse originalmente en el campo mercantil y posteriormente analizar sus efectos fiscales. (2006, pág.50)

Igualmente Au Ahumada en su tesis para obtener el grado de Maestría titulada “Implicaciones y limitantes fiscales en la escisión de sociedades mercantiles en México” reconoce dos limitantes principales en torno a dicha figura jurídica: la primera es que en nuestra legislación fiscal no se prevé la opción de que una sociedad escidente transmita su patrimonio a una sociedad ya existente, y la segunda es que tampoco se prevé la existencia de escisión de sociedades cuando la sociedad escidente o escindidas no sean residentes en México.

Por lo cual se entiende que una sociedad residente en México que se escinde con base en la legislación mercantil, y transfiere la propiedad de activos, pasivos y capital a otra sociedad residente en el extranjero, no es considerada escisión; por lo tanto, simplemente deberá atenderse a los efectos de otras figuras jurídicas, por ejemplo, la reducción de capital o una

simple exportación. En el caso de que la sociedad escidente tenga su residencia fiscal en un país extranjero y la sociedad escindida se incorpore como residente en el país, se estima que tampoco existirá escisión fiscal y la recepción de bienes será considerada simplemente como aportación de capital en la sociedad escindida.

Como se puede observar con lo anteriormente expuesto, la escisión de sociedades es una decisión de carácter económico que sigue un procedimiento mercantil y que conlleva a su vez ciertas implicaciones fiscales. De manera que en el ámbito tributario, eventualmente surgen incertidumbres o controversias en relación con el efecto fiscal que deriva de dicha figura jurídica. A lo largo de los siguientes capítulos expondré las principales problemáticas que en mi opinión son las más comunes cuando nos enfrentamos a una escisión de sociedades mercantiles.

II. Principales problemáticas e incertidumbres en materia impositiva federal relativa a la escisión de sociedades mercantiles.

Cuando se lleva a cabo una escisión de sociedades mercantiles es común que surjan controversias o incertidumbres relativas al efecto fiscal que tiene esta operación tanto para la sociedad escidente como para las sociedades escindidas. Para el caso de la sociedad escidente, la principal controversia que se plantea es definir si la transmisión de patrimonio que realiza a favor de las escindidas es objeto de impuesto o no, y en caso de serlo, cuál es la base sobre la cual se causan las contribuciones así como su momento de causación. Para el caso de las sociedades escindidas las principales incertidumbres que se presentan son respecto al tratamiento que le deben de dar a sus atributos fiscales después de haber surgido a la vida jurídica a consecuencia de una escisión. A continuación desarrollaré cada problemática.

II.1 Primer problemática: Casos de enajenación para efectos fiscales por la transmisión de propiedad por parte de la escidente a través de la escisión de sociedades mercantiles.

La primer problemática que se desarrollará en este capítulo y que es común encontrarse en la práctica, está relacionada con el efecto fiscal que deriva de la enajenación de bienes que realiza la sociedad escidente a favor de las sociedades escindidas en una escisión de sociedades. Para ello, es necesario comenzar por puntualizar el concepto de enajenación de bienes para efectos fiscales que señala el CFF en su artículo 14, el cual considera a la escisión una especie del género “enajenación” de bienes al tenor de lo siguiente:

“Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

(...)

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

(...)”

Por su parte, los requisitos que señala el artículo 14-B de CFF para que no se dé el supuesto de enajenación de bienes a través de la escisión son los siguientes:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o

a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales. (...)"

Existen casos en los que por razones de negocios particulares de cada sociedad no es posible cumplir con los requisitos señalados en el artículo 14-B, por lo cual, la escisión de sociedades se tipificaría dentro de la figura jurídica de enajenación. Recordemos que mediante la escisión la sociedad escidente transmite su patrimonio, integrado por una parte o por la totalidad de sus activos, pasivos y capital, siendo receptoras del mismo las sociedades escindidas, por consiguiente en términos tributarios, puede sostenerse válidamente que la sociedad escidente enajena y que las sociedades escindidas adquieren los bienes escindidos. Así como también se puede afirmar que para efectos fiscales debe considerarse que los bienes objeto de la enajenación que se llega a producir vía escisión de sociedades, son los bienes que integran los activos que la sociedad escidente transmite en propiedad a las sociedades escindidas.

Al respecto Eseverri Ahuja (2010, pág. 6) opina que “los bienes de una empresa, objeto de enajenación por fusión o escisión, podrían ser básicamente: las inversiones bancarias, las cuentas y documentos por cobrar, los inventarios, las inversiones en acciones, los activos fijos y los gastos diferidos.”

Ahora bien, determinar el valor de los activos objeto de la enajenación vía escisión y sus posibles efectos en la causación de contribuciones muchas veces representa una incertidumbre para algunas sociedades, ya que dada la naturaleza jurídica de la escisión, este acto jurídico no produce como consecuencia el que la sociedad escidente tenga derecho a contraprestación alguna con motivo de la transmisión de su patrimonio. En este orden de ideas y bajo el supuesto de no se cumplieron los requisitos del artículo 14-B del CFF, abordaré primero el momento en que se considera realizada la enajenación de bienes por escisión y posteriormente cómo se debe determinar el valor de la enajenación por escisión sobre el cual se causan las contribuciones, dependiendo del tipo de impuesto, ISR, IETU e IVA.

A. Momento en que se considera realizada la enajenación por escisión.

Mucho genera duda el momento en que se considera realizada la enajenación de bienes como consecuencia de la escisión, pues no existe disposición expresa que señale el momento en que se produce la transmisión de la propiedad de los bienes de la sociedad escidente a favor de las sociedades escindidas.

Algunos autores consideran que esto ocurren en el momento en que se protocoliza el acta de asamblea de escisión ante notario público, otros cuando se inscribe el acto de escisión en el registro público del comercio y otros cuando el acto de escisión surte plenos efectos conforme a lo señalado en el artículo 228-bis de la LGSM, es decir, cuando se cumplen los requisitos de protocolizar el acta de escisión ante notario público, se inscribe ante el RPC, se publica en la gaceta oficial y transcurre el plazo de los 45 días posteriores al registro sin que se haya presentado oposición, o bien cuando se hubiera presentado oposición, cuando cause ejecutoria la sentencia que declara que la oposición es infundada, se dicte resolución que tenga por terminado el procedimiento sin que hubiera procedido la oposición o se llegue a convenio.

En relación a este punto, la opinión de Ahumada Azucena (2001) es la siguiente:

El nacimiento de la obligación tributaria surge cuando se consuma el hecho generador, es decir, en el momento en que legalmente la escisión surte efectos, lo cual será una vez transcurridos los 45 días naturales siguientes a la inscripción de la escisión en el Registro Público de Comercio. En ese momento las sociedades que intervienen quedan obligadas al pago de diversos impuestos, tanto federales como municipales, los cuales básicamente son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, esto siempre y cuando no se cumplan con los requisitos señalados en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.(pág,35).

Por su parte Rojo Chávez (2012) al respecto opina:

El nacimiento jurídico de la escisión, los efectos que dicho acto produce entre las partes que intervienen en el mismo (*entre otros, enajenación de bienes, nacimiento de las sociedades escindidas, etc.*), así como los efectos que se generan por ese acto a favor de terceros (*en su caso: contribuciones a favor del erario federal*), conforman el conjunto de situaciones jurídicas que se producen en la fecha de la asamblea general de accionistas

o, en su caso, en fecha diversa decretada por la misma asamblea. Ahora bien sus efectos plenos se sujetan, por una parte, a ciertos requisitos, formalidades y términos (*protocolización, registro, publicaciones del acto, el transcurso de 45 días posteriores a dichas publicaciones –artículo 228-bis, fracción V, LGSM-*) y, por la otra parte, al cumplimiento de una condición (*condición suspensiva*), que consistente en que no se presente oposición judicial, o en su caso ésta ya haya sido suspendida. Una vez cumplidos los requisitos enunciados y satisfecha la condición descrita, la escisión cobrará plenos efectos, es decir, quedará firme, en el entendido que tal *'firmeza'* se retrotraerá a la fecha de la asamblea general de accionistas que decretó la escisión o bien, a fecha diferente decretada por la misma asamblea. (pág.16)

Lo anterior con base en el artículo 1941 del Código Civil que indica lo siguiente:

“Artículo 1941.- Cumplida la condición se retrotrae al tiempo en que la obligación fue formada, a menos que los efectos de la obligación o resolución, por la voluntad de las partes o por la naturaleza del acto, deban ser referidas a fecha diferente.”

Por lo cual, continúa explicando Rojo Chávez (2012):

El acto constitutivo de derechos y obligaciones que da nacimiento a la escisión y, por vía de consecuencia, en materia tributaria, a la enajenación, se produce mediante el acuerdo de la asamblea general extraordinaria de accionistas que aprueba la escisión, en la fecha de esa asamblea, o bien, en la fecha diferente fijada expresamente por la misma y, una vez cumplidos los requisitos y términos legales para que la escisión produzca plenos efectos, la escisión quedará firme retroactivamente a la fecha de la propia asamblea o a fecha diversa que ésta haya decretado. (pág.19)

Con relación a este punto el artículo 27 de CC adicionalmente señala lo siguiente:

“Artículo 27. La falta de registro de los actos cuya inscripción sea obligatoria, hará que estos solo produzcan efectos jurídicos entre los que lo celebren, y no podrán producir perjuicio a tercero, el cual si podrá aprovecharse de ellos en lo que le fueren favorables.”

Con lo cual se puede inferir que los efectos entre las partes que celebran el acto jurídico de la escisión y los efectos a favor de terceros, se producen al momento de celebrarse la

asamblea de escisión y por consiguiente las consecuencias fiscales que de ella deriven, como la transmisión de propiedad o enajenación del patrimonio en bloque (*activos, pasivos y capital*) de la sociedad escidente a favor de las sociedades escindidas, transmisión de propiedad que, en su caso, daría nacimiento a las contribuciones que tienen como objeto la enajenación y que legalmente puede ser aprovechada por terceros, entre otros, el fisco federal o el local.

Lo anterior igualmente con base en el artículo 6 del CFF que señala lo siguiente:

“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

Con todo lo anteriormente expuesto, yo coincido con la opinión de Rojo Chávez en que las consecuencias impositivas de la enajenación por escisión, se producen de inmediato entre las partes y a favor de terceros a raíz del acuerdo de escisión aprobado por la asamblea extraordinaria de accionistas, sin que para ello sea requisito indispensable la formalidad de protocolización ante fedatario público y el registro ante el RPC. Por lo tanto, la autoridad fiscal, puede reclamar desde ese momento los tributos que se generen con motivo de la escisión. No obstante, también coincido en que para que la escisión produzca plenos efectos es necesario que se cumplan los requisitos y transcurra el término previsto en la ley mercantil, y una vez habiendo cobrado plenos efectos el acto jurídico de la escisión, éste puede producir perjuicio a terceros.

Ahora bien, una vez definido el momento en que se causan las contribuciones el segundo cuestionamiento que prosigue es definir cuál es el valor sobre el cual se causan las contribuciones una vez ocurrida la escisión.

B. Determinación del valor de la enajenación por escisión sobre el cual se causan las contribuciones.

En los apartados anteriores se ha expuesto que la transmisión de propiedad que se da a través de una escisión de sociedades es una enajenación para efectos fiscales siempre y cuando no se cumplan los requisitos señalados en el artículo 14-B del CFF, siendo el enajenante la sociedad escidente, la adquirente las sociedades escindidas, los bienes enajenados el patrimonio que se transmite a las escindidas, es decir los activos; y el momento de causación la fecha en que se celebra la asamblea de escisión, sin embargo existe duda con respecto a cuál debe ser el valor de la enajenación sobre la cual se causan las contribuciones respectivas.

En la práctica yo he observado que la mayoría de las sociedades considera que los bienes que se enajenan en la escisión tienen un valor equivalente al que resulte de restar al valor de los activos el valor de los pasivos y que la base para determinar las contribuciones, de existir estas, está representada por ese valor neto.

En mi opinión, considero que esa idea es errónea, puesto que en la escisión de sociedades mercantiles la sociedad escindida no adquiere únicamente un patrimonio neto constituido por el capital que le transmitió la sociedad escidente (activos menos pasivos); sino que la transmisión del patrimonio se da en bloque (activo, pasivo y capital). Para resolver esta incertidumbre se recurre a diversos ordenamientos en materia de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado.

1. Impuesto sobre la renta.

De acuerdo con el artículo 1 de la LISR, este impuesto tiene como finalidad gravar la obtención de ingresos, el cual, conforme a la doctrina jurisprudencial relativa, se presenta básicamente cuando ocurre una modificación positiva en el haber patrimonial del contribuyente.

Esta definición la podemos encontrar en la Tesis 1a. CLXXXIX/2006, con número de registro 173470, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Enero de 2007, página: 483, que indica lo siguiente:

“RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR INGRESO PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.

(....)

En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.”

Atendiendo a esta definición Rojo Chávez (2012) opina:

En la enajenación de activos a las sociedades escindidas, la sociedad escidente no obtiene ingreso alguno para efectos del impuesto sobre la renta dado que mediante ese acto jurídico la escidente no experimenta alguna modificación positiva en su haber patrimonial que daría lugar a la presencia del ingreso, sino todo lo contrario, pues al transmitir en bloque su activo, pasivo y capital, lo que realmente reciente es una disminución patrimonial que, cuando es total, deriva en su extinción legal; y tampoco ingresa al patrimonio de la escidente derecho de crédito alguno que la legitime a recibir contraprestaciones, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, o de alguna otra clase, de parte de las sociedades que engendró.(pág.31).

Por su parte Jorge Santamaría (2005) coincidiendo con esta opinión señala que:

No hay un ingreso para la sociedad escidente, pues el efecto jurídico de la escisión es, sin duda, la reducción del patrimonio de dicha sociedad, para que otra nueva, con su propia personalidad jurídica, obtenga esa parte del patrimonio del que se desprende la sociedad escidente. Veamos también que si a la sociedad escidente se le imputara un ingreso, éste tendría que ser percibido de alguna forma y entrar al patrimonio de dicha

sociedad, pero si estudiamos el movimiento económico de una escisión, se puede concluir que lejos de entrar un ingreso al patrimonio de la escidente, dicho patrimonio, como capital social, sale para formar otra entidad. (pág77)

En el mismo sentido Eserverri Ahuja (2010) considera que:

El ingreso acumulable sería el ingreso total y en otros la ganancia en la enajenación, pero en ambos casos para que se cuantifique el ingreso se requiere de un precio o contraprestación, lo cual no ocurre en la escisión. Indudablemente que existen los valores de los bienes determinados para efectos de la operación y que se muestran en los estados financieros, e incluso se podría hablar de avalúos, pero entre las sociedades no existen pagos ni obligación alguna de efectuarlos, por lo que las escidentes no reciben suma alguna, por lo que no pueden cuantificar ingreso ni ganancia por la enajenación de los bienes. En resumen, no se causa el ISR por la enajenación de bienes en escisiones. (Pág.5)

No obstante contrario a estas opiniones de que la enajenación por escisión no es un acto gravado para ISR, a opinión de otros autores como Apez Roldan, Toríz García y Au Ahumada la enajenación por escisión si lo es, toda vez que los bienes que se enajenen en una escisión de sociedades son bienes de activo fijo y que de conformidad con el artículo 20 de la LISR estos se considera un ingreso acumulable para ISR, al tenor de lo siguiente:

“Artículo 20. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

(...)

V. 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 la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles 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 Código Fiscal de la Federación, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en

esta 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 esta fracción y no le serán aplicables las disposiciones de esta ley que se refieren a bienes adquiridos con motivo de la fusión o escisión de sociedades".

En este sentido Apaez Roldan (2005) expone la siguiente opinión:

El artículo 20 fracción V de la LISR desde mi punto de vista, reglamenta por un lado, el ingreso que se genera por la enajenación de activos (fijos, acciones, etc.) independientemente del origen de esta enajenación. Esto es, la enajenación puede tener su origen en una operación convencional entre dos contribuyentes distintos, o bien puede consistir en aquella en que por no cumplirse los requisitos de permanencia accionaria, derive en una escisión. En ambos casos, en la sociedad escidente se genera una utilidad acumulable o bien una pérdida en venta de activos fijos o de otros bienes diversos que formen parte del activo del enajenante. (Pág.50)

Coincidiendo con esta misma opinión Au Ahumada (2001) señala por su parte:

Tanto el activo, pasivo y capital que transmita la sociedad escidente a la sociedad escindida, se considerara enajenación por lo que se obtiene un ingreso acumulable para efectos del ISR y dependiendo del tipo de bienes transmitidos, serán diferentes los procedimientos para determinar el impuesto sobre la renta causado. Dichas enajenaciones pueden consistir en los siguientes actos de enajenación: de bienes muebles e inmuebles, y de enajenación de acciones. Por lo que para cada tipo de bien habrá una mecánica particular para determinar la ganancia en enajenación. (Pág. 40)

Yo en lo particular, coincido con el punto de vista de los autores que consideran que no existe ingreso acumulable para ISR en la escisión de sociedades, pues en mi opinión, la sociedad escidente no experimenta una modificación positiva de su haber patrimonial al no surgir derecho de crédito alguno, por lo tanto la escidente no obtiene ingreso alguno que deba acumular para efectos del ISR, aunque que haya realizado la enajenación de sus bienes de activo. Y a pesar de que la escidente realiza la enajenación de activos y que dicha operación se contempla en el artículo 20 de la LISR, para que la enajenación produzca efectos fiscales en ISR, se requiere, primeramente, que exista ingreso, cuestión que no acontece en la escisión.

Por último para concluir este apartado, me gustaría citar una opinión más respecto al por qué tampoco se considera que hay causación del ISR para las sociedades escindidas.

Eseverri Ahuja (2010) comenta:

También en el ISR se debe considerar el posible ingreso en bienes que se pudiera dar en las sociedades escindidas. Puesto que el mismo artículo 14 del CFF señala que cuando existe una enajenación de bienes, para la contraparte se da la adquisición, por lo que no hay duda que existe el ingreso por adquisición de bienes en las sociedades escindida; sin embargo, en el artículo 17 de la LISR se indica que no son acumulables los ingresos por aumento de capital. En el caso particular no hay duda de que tales bienes, conjuntamente con la asunción de pasivos, constituyen una aportación de capital en la escisión de sociedades. Por lo tanto, tampoco en la adquisición de bienes en las sociedades escindidas se causa ISR por el ingreso en bienes. (Pág.5)

2. Impuesto Empresarial a Tasa Única

Con base en el artículo 1 de la todavía vigente LIETU el objeto del impuesto son los ingresos que se obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

De manera tal que para efectos de IETU si se considera gravada la enajenación de bienes que se da a través de una escisión de sociedades, sin embargo a diferencia del ISR, en IETU si existe disposición expresa que señale el valor sobre el cual se deben de calcular las contraprestaciones, y lo encontramos en el artículo 2 de la LIETU que señala:

“Artículo 2. Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

(...)

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera ingreso el valor de mercado o en su defecto el de avalúo de dichos bienes o servicios. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

(...)”

De manera tal que se infiere que para efectos del IETU el ingreso gravado lo constituye el precio o la contraprestación gravada a favor del enajenante, es decir la sociedad escidente, y que al no existir contraprestación como sucede en la escisión de sociedades, para el cálculo del IETU se utilizará el valor de mercado o en su defecto el valor de avalúo que corresponda los bienes enajenados, en este caso los activos de la escidente.

En la opinión de Rojo Chávez (2012):

La enajenación que ocurre en la escisión respecto de los bienes de activo que la escidente transmite en propiedad a la o las escindidas, se subsume en el objeto del impuesto. Por la naturaleza jurídica de la escisión, la escidente no tiene derecho a contraprestación alguna derivada de la enajenación de los bienes a favor de la o las sociedades escindidas. En esas condiciones, al no existir contraprestación, se configura la hipótesis que tiene por consecuencia que para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizará el valor de mercado o en su defecto el de avalúo que corresponda a los bienes enajenados. Por vía de consecuencia, la sociedad escidente estará obligada al pago del impuesto empresarial a tasa única por la enajenación de activos que realiza a favor de la o las sociedades escindidas, no obstante la inexistencia de precio o contraprestación a su favor. Por lo tanto, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, la escidente deberá utilizar el valor de mercado o en su defecto el de avalúo que corresponda a los bienes enajenados. (pág.36).

Por su parte Eserverri (2010) expone:

En la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se dispone que, al no haber contraprestación, se tomará en cuenta el valor de mercado o el de avalúo, también se dice

que para la definición de la enajenación de bienes y para el momento en el que se cobren los ingresos, se tomarán en cuenta las disposiciones de la LIVA. En mi opinión no se causa contribución por enajenación de bienes a través de la escisión en materia de IVA, en consecuencia tampoco se causa el IETU. (Pág.6).

Por todo lo anterior, en mi opinión el tema de si existe causación de IETU en escisión de sociedades es bastante claro, si hay causación y para determinar el valor de la enajenación por escisión debe atenderse al valor de mercado o de avalúo de los activos. Situación similar ocurre en el caso del IVA como se verá más adelante.

3. Impuesto al valor agregado.

Con base en el Artículo 1 de la LIVA, están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios. Para determinar el valor sobre el cual se podrían causar las contribuciones en el caso de una escisión de sociedades, el artículo 11 y 34 del mismo ordenamiento señalan lo siguiente:

“Artículo 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

(...)”

“Artículo 34.- Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, cuando no exista contraprestación.

(...)”

En ese orden de ideas, Rojo Chávez (2012) refiere que:

Tratándose de la enajenación de bienes que se produce con motivo de la escisión, en sede de la escidente, debe considerarse gravable dicha enajenación para efectos del impuesto al valor agregado, considerando como valor de los bienes enajenados el valor de mercado o de avalúo de los activos cuya propiedad se transmite a la o las sociedades escindidas, y aplicando en su caso, las exenciones que para la enajenación se establecen en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (pág.40)

Coincidiendo con esta opinión Au Ahumada (2001) señala que:

En caso de que no se cumpla con los requisitos señalados en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, la transmisión de bienes derivada de la escisión quedará gravada con el Impuesto al Valor Agregado, dándosele el tratamiento para actos de enajenación. Este impuesto se calculará aplicando al valor del bien, la tasa del 16 u 11%, tasa general del Impuesto al Valor Agregado, y en ningún caso se considerará que el impuesto forma parte de dichos valores. De no existir un precio cierto, se realizará un avalúo de los bienes. (Pág. 46)

No obstante contrario a estas opiniones, existe autores que con base en su propia interpretación de la LIVA consideran que no existe causación del impuesto por la enajenación de bienes a través de escisión.

Tal es el caso de Eserverri Ahuja (2010) que expone lo siguiente:

No existe obligación de pago de IVA por la enajenación de bienes en escisiones, con fundamento en que los bienes objeto de la enajenación en escisiones principalmente pueden ser: los inventarios, los activos fijos y los gastos diferidos. En este caso se tiene objeto del impuesto, debido a que hay enajenación en territorio nacional, también se tiene base porque existe disposición, en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en el sentido de que se considera el valor de mercado o de avalúo cuando no exista contraprestación. No obstante, en el artículo 11 de la LIVA se dispone que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones. Al efecto en el artículo 1-B de la LIVA, se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciben en efectivo o en bienes o cuando el interés del acreedor quede satisfecho. Por tal motivo, al no recibir la escidente efectivo o

bienes y no habiendo interés de acreedor que satisfacer, no se consuma la enajenación y no hay causación de impuesto. (Pág. 6)

En lo personal, me parece bastante interesante el punto de visto de Eseverri Ahuja, pues para él, el artículo 14-B del CFF es un verdadero mito que no tiene aplicación y que sólo sirve como medio de intimidación para los contribuyentes. En su opinión el artículo 14-B del CFF no produce efecto fiscal alguno ni en ISR, ni en IETU ni en IVA, por lo que dicho artículo no genera beneficio alguno y carece de sentido.

No obstante, en mi opinión particular considero que esta postura de Eseverri es un tanto determinante y arriesgada, pues a mi parecer si fuera en verdad que el artículo 14-B del CFF no generara ningún efecto fiscal y careciera de sentido, la autoridad fiscal habría buscado ya la manera de modificar su campo de aplicación o en su caso hubiera derogado el mencionado artículo del CFF.

4. Otras consideraciones.

Una última incertidumbre que comúnmente llega a surgir cuando ocurre una enajenación de bienes por escisión de sociedades, es definir si por esa transmisión de propiedad se deben de emitir comprobantes fiscales que amparen la operación.

Al respecto Apaez (2005) considera que:

En el caso de escisión en cual se deben de considerar como enajenados los bienes traspasados se presenta la necesidad de emitir facturas por aquellos activos transmitidos a las escindidas, ya que el IVA se tendría que trasladar en forma expresa y por separado del precio y teóricamente en un documento con requisitos fiscales. (pág.43).

Para resolver este cuestionamiento, la Regla 1.2.8.3.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 publicada en el DOF del 28 de diciembre de 2011 señala que los documentos que servirán como comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen o por los ingresos que se perciban son entre otros:

“III. Escritura pública o póliza, en las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en ellas, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.”

De manera tal que se puede inferir, que dado que la escisión de sociedades es una operación que se celebra ante fedatario público, la escritura pública que haga constar el acto de escisión servirá como comprobante fiscal que ampare la operación.

A lo largo de este capítulo se expusieron las principales controversias que se generan comúnmente cuando una sociedad escidente transmite su patrimonio a una sociedad escindida, presentando para ello diversas opiniones de algunos autores respecto a si existe causación de ISR, IETU e IVA por parte de la escidente en dicha operación, y en su caso en qué momento y sobre qué valor se causan las contribuciones. No obstante estas no son las únicas incertidumbres que pueden surgir como resultado de una escisión de sociedades, por su parte las sociedades escindidas también pueden presentar inquietudes respecto al efecto fiscal que derivará de la escisión de sociedades, el cual es el tema que será abordado en el siguiente capítulo.

II.2. Segunda problemática: Tratamiento de los atributos fiscales de las sociedades escindidas en los casos de escisión.

Una vez llevada a cabo la escisión de sociedades mercantiles, independientemente de que exista enajenación o no por parte de la escidente, las sociedades escindidas quedan sujetas al pago de sus propias contribuciones de acuerdo a las actividades que van a desempeñar; y toda vez que estas sociedades no están constituidas igual que una sociedad normal, ya que su patrimonio proviene de otra sociedad, las diversas leyes fiscales establecen un tratamiento especial para el pago de sus contribuciones, así como para el manejo de sus atributos fiscales. Dentro de las inquietudes más comunes que se llegan a presentar, es el tratamiento que con posterioridad a la escisión se le dará a los siguientes atributos de las escindidas:

- Coeficiente de utilidad para pagos provisionales y consideración del ejercicio fiscal.
- Tratamiento de la deducción de inversiones transmitidas.
- Tratamiento de las pérdidas fiscales.
- Tratamiento de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), así como de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizada (CUCA).
- Efecto en el Inventario Acumulable.
- Efectos en IVA.
- Efectos en IETU.

A. Coeficiente de utilidad para pagos provisionales y consideración del ejercicio fiscal.

La primera inquietud que se genera cuando se escinde una sociedad es como se calcularán los siguientes pagos provisionales que deberán enterar las sociedades escindidas.

De acuerdo con el artículo 11 del CFF, cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate. En los casos en que una sociedad se escinda, siempre que la sociedad escidente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que se escinda.

Por su parte, conforme al artículo 14 de la LISR, las sociedades que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la escisión, considerando, para ese ejercicio, el coeficiente de utilidad de la sociedad escidente utilizado en el mismo. Con respecto a la sociedad escidente, si esta subsiste, considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la sociedad escidente desaparezca.

Es importante mencionar que coeficiente de utilidad utilizado para el primer ejercicio en las sociedades escindidas se utilizará respecto a lo que establece el último párrafo de la fracción I del artículo 14 de la LISR, en relación a que cuando en el último ejercicio de 12 meses no resulte coeficiente de utilidad, se aplicará el correspondiente al del último ejercicio de 12 meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Al respecto Muñoz López (2006) señala que:

Al efectuarse una escisión debe tenerse especial cuidado con el coeficiente de utilidad de las sociedades escindidas, ya que si se segmenta una sociedad con el objeto de separar las actividades productivas de acuerdo a sus márgenes de utilidad, puede generarse el riesgo de que aquellas escindidas que trabajen con un margen de utilidad pequeño, efectúen pagos provisionales muy elevados, debido a la utilización del coeficiente de la escidente. En estos casos debe efectuarse un análisis previo y solicitar en su caso la reducción de pagos provisionales establecida en el artículo 15 de la propia ley.

Otra consideración que debemos de tomar en cuenta es el caso en que la escisión parcial se lleve a cabo en el primer ejercicio de existencia de la escidente, en el cual las escindidas estarían obligadas a efectuar pagos provisionales con un coeficiente de utilidad que no existe. (pág.120)

Por su parte Gómez Cotero (2006) puntualiza la siguiente observación:

Se presenta un problema para las sociedades escindidas, en el caso de escisión parcial, pues éstas harán pagos provisionales a partir de la escisión, considerando sus ingresos a partir de la misma, sin embargo, las deducciones que haya hecho la sociedad escidente no podrán ser tomadas por la sociedad escindida por la simple razón de que los

comprobantes no están a su nombre y por lo tanto no reúnen los requisitos fiscales, lo que provoca utilidades fiscales que no son reales. (pág.208)

En mi opinión considero que son bastante atinadas las observaciones anteriores y sería conveniente tenerlas en mente cuando se esté frente a una escisión de sociedades.

B. Tratamiento de la deducción de inversiones transmitidas.

Una inquietud más se genera al momento de determinar la deducción de las inversiones de los activos fijos que fueron transmitidos a través de la escisión y que ahora son propiedad de las sociedades escindidas.

En relación a este tema Rafael Muñoz (2006) señala que:

Conforme al artículo 37 de la LISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados por la misma sobre el MOI (...) A su vez, conforme al artículo 21 LISR cuando los bienes se adquieran con motivo de escisión, se considerará como MOI el valor de su adquisición por la sociedad escidente y como fecha de adquisición la que le correspondió a la escidente (pág., 125)

Es importante mencionar también que tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el porcentaje que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de 12 meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

Adicionalmente la fracción IV del artículo 42 de la LISR, señala que en los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda.

C. Tratamiento de las pérdidas fiscales.

Otra inquietud más que se llega a presentar es al determinar las pérdidas fiscales que podrán ser aplicadas por las sociedades escidentes y escindidas. En términos generales, una persona moral tendrá pérdidas fiscales cuando sus deducciones autorizadas sean mayores a sus ingresos acumulables, la cual podrá disminuirse de la utilidad de los 10 ejercicios siguientes. El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. Para estos efectos el artículo 61 señala lo siguiente:

“Art. 61

(....)

No obstante lo anterior, en el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.”

Con relación a este tema Muñoz López (2006) expone lo siguiente:

Ahora bien, adentrándonos a la mecánica prevista para la transmisión de pérdidas en el caso de escisión de sociedades debemos comenzar por aclarar que de acuerdo con el artículo 43 del RCFF se entiende por actividad preponderante aquella por la que la totalidad de ingresos obtenidos en el último ejercicio de 12 meses, sea superior al que obtenga el contribuyente por cada uno de sus otras actividades en el mismo periodo. En ese orden de ideas, el primer paso que deberá seguirse para la segmentación de pérdidas, es determinar si conformar al último ejercicio de 12 meses, las actividades preponderantes de la sociedad escidente eran actividades comerciales o no, a fin de poder distinguir el procedimiento que resulta aplicable.

De esta forma en caso de que las actividades preponderantes sean comerciales, la división de las pérdidas se efectuará con base en los inventarios y en las cuentas por

cobrar relacionadas con dichas actividades, y en el caso de que dichas actividades preponderantes sean distintas a las comerciales, la división se llevara a cabo con base en los activos fijos. (Pág. 129)

Es importante señalar que la disposición en estudio no contempla aquellos casos de empresas comerciales o no, en donde no existan inventarios, cuentas por cobrar o activos fijos, por lo que sería necesario formular una consulta a las autoridades fiscales respecto de cualquier procedimiento alternativo que se deseara aplicar, el cual podría ser con base en el capital contable, el capital social, activos en general, etc.

D. Tratamiento de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizada.

Una inquietud más se presenta al definir que pasa con los saldos de la CUCA y la CUFIN de las sociedades escidente y escindidas después de haber llevado a la cabo la escisión.

Para estos efectos el artículo 88 de la LISR menciona que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de escisión. En el cual, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Con respecto a la CUCA, el artículo 89 de la LISR indica que cuando ocurra una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda. El saldo de la CUCA se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Con relación a la determinación de la utilidad distribuida Guzmán Arellanos (2005) señala que:

En el caso de escisión de sociedades no se tendrá que determinar utilidad distribuida, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en el caso de que subsista, y de las sociedades escindidas, sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones

que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas y en la misma proporción accionaria que tenían en la sociedad escidente, de conformidad con el Artículo 89.

Se considera como costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, el que se derive de calcular el costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la sociedad escidente por cada accionista a la fecha de dicho acto, en los términos del Artículo 24 de la LISR, y como fecha de adquisición la del canje.

Las acciones que adquieran las sociedades escindidas, como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades escidentes al momento de la escisión. (Pág., 86)

E. Efecto en el inventario acumulable.

En ocasiones las sociedades escindidas enfrentan diversas dificultades para determinar el efecto fiscal que conlleva la aplicación de la acumulación de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004.

Como recordamos, la más importante reforma para el año 2005 en materia de ISR radica en retomar la figura de la deducción el costo de lo vendido, la cual se regula en el artículo 29 de la LISR. Para tal propósito se establece una nueva sección II del capítulo II del título II de la LISR, que contiene los artículos 45-A al 45-I que regulan la mecánica para calcular la deducción por concepto de costo de lo vendido.

Situación particular se desprende de las disposiciones transitorias de la LISR para el año de 2005, específicamente en las fracciones IV y V del artículo tercero que señala que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, a menos que opten por acumular los inventarios, supuesto en el cual podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías, considerando que lo primero que se enajena es lo adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar existencias. Para efectos de la acumulación del inventario se establece un inventario base, el que se calcula conforme a la mecánica de la fracción V del artículo tercero citado y se acumula de acuerdo al índice de rotación del inventario determinado conforme a dicha fracción.

En relación a esta mecánica se establece que para el caso de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas acumularan el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los porcentajes que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

F. Efectos en IVA.

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

Adicionalmente se establece que en el caso de escisiones totales, la sociedad escindida que se haya designado para el efecto deberá presentar la declaración correspondiente, mostrando en esta el importe total de los actos o actividades gravados y exentos así como los acreditamientos que la escidente tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición (Muñoz López, 2006)

Lo anterior con base en lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del CFF. Dicho párrafo establece que en los casos de escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca.

Como podemos ver, si la sociedad escidente desaparece, la sociedad escindida que se designe:

- Deberá enterar los impuestos correspondientes.
- Tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca.

De lo anterior se infiere que en caso de que la sociedad escidente tuviera un saldo pendiente por acreditar de este impuesto al momento de la escisión, solamente ésta lo podrá acreditar, es decir, a la sociedad escindida no se le podrá transmitir dicho saldo para que

posteriormente lo acredite; sin embargo cuando la primera desaparezca, la sociedad escindida que se designe podrá en su caso solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos a favor pendientes de acreditar, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

G. Efectos en IETU.

Una inquietud más que presentan las sociedades escindidas, está relacionada con el efecto fiscal que tendrán en el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el tratamiento que deberán darle a sus créditos.

Así pues, para efectos del “Crédito fiscal por exceso de deducciones” éste se podrá acreditar por el contribuyente contra el IETU del ejercicio y sus pagos provisionales, en los 10 ejercicios siguientes hasta agotarlo. En el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento de este crédito se podrá dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba mayormente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante. En el caso de que las actividades preponderantes de la sociedad escidente hayan sido comerciales, la transmisión del crédito fiscal por exceso de deducciones se realizará en la proporción en la que se divida la suma del valor de sus inventarios y cuentas por cobrar relacionadas con dichas actividades. (Toríz García, 2012).

Con respecto a los demás créditos en IETU como el “Crédito fiscal por Inversiones”, el “Crédito Fiscal por Inventarios” y “Crédito Fiscal por salarios y aportaciones de Seguridad Social”, conforme al Artículo Séptimo Transitorio de la LIETU, en el caso de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas se dividirán los créditos pendientes de aplicar, en la proporción en la que se dividan entre ellas las inversiones y la suma del valor de los inventarios. Para estos efectos, las sociedades escidentes y escindidas deberán identificar los créditos fiscales de manera individual y por separado de sus créditos propios. Como podemos ver, en este caso no se tienen que separar las inversiones que no se utilicen en el desarrollo de la actividad del contribuyente ni se tendrá que identificar la actividad del contribuyente.

Es importante mencionar que si estamos frente a una escisión total, dado que la escidente desaparece como consecuencia de la escisión, se tiene la necesidad del cierre de su ejercicio fiscal de manera anticipada, lo cual implica que el crédito en comento debe aplicarse por el causahabiente en la declaración del ejercicio de la sociedad escidente que desaparece, de ahí que de existir remanente éste no podrá transmitirse a ninguna de las sociedades escindidas. En cuanto a una escisión parcial, dado que la escidente continúa su operación y vida normal, ella podrá acreditar los créditos que en términos de la ley tenga derecho a aplicar en el ejercicio.

A lo largo de esté capítulo se expusieron los principales efectos fiscales que derivan de una escisión de sociedades mercantiles, que las sociedades escindidas deben de tener en cuenta después de haber surgido a la vida jurídica como resultado de dicho acto jurídico. Ahora bien, una última incertidumbre que será abordada en el siguiente capítulo, deriva de las expectativas que se han generado con relación a la Reforma Fiscal para el ejercicio 2014, en relación de si ésta contiene o no, alguna nueva disposición que pueda afectar de manera significativa el tratamiento fiscal que actualmente se le viene dando a la escisión de sociedades mercantiles.

Capítulo III. Incertidumbre generada por la Reforma Fiscal para 2014 y sus posibles afectaciones al tratamiento fiscal de la escisión de sociedades.

Un tema que al día de hoy genera inquietud, es si la Reforma Fiscal para el 2014 pudiera tener o no, alguna repercusión directa en el tratamiento fiscal que actualmente se le viene dando a la escisión de sociedades mercantiles.

A mi consideración, la Reforma Fiscal no establece ningún cambio significativo en tema de escisión de sociedades. No obstante si contiene algunas modificaciones que de manera indirecta están relacionadas con el tratamiento fiscal que a la fecha se le da a esta figura jurídica y que por lo tanto es importante tener presente. Por ello en este capítulo me ocuparé por precisar los principales puntos:

- **Eliminación del dictamen fiscal a causa de escisión de sociedades.**

Como sabemos al día de hoy, el artículo 32-A del CFF establece los casos en que las personas físicas y morales están obligadas a dictaminar sus estados financieros, incluyendo dentro de éstos los casos de escisión de sociedades. Al respecto dicho artículo establece:

“Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del CFF, sus estados financieros por contador público autorizado.

(...)

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

(...)

IV. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.(...)”

Ahora bien, como parte de la Reforma Fiscal para 2014 se propone reformar el artículo 32-A anteriormente mencionado. En un inicio, la Iniciativa de Reforma al Código Fiscal de la Federación propuesta por el Ejecutivo Federal proponía la eliminación de dicho artículo y con ello la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público autorizado, no obstante la derogación del Artículo 32-A no fue aprobada por la Cámara de Diputados, pero si sufrió modificaciones al texto original. De manera tal que el artículo 32-A reformado vigente a partir del próximo año, establecerá el dictamen de estados financieros como una opción para los contribuyentes y no como una obligación. Sin embargo es importante puntualizar, que no hace referencia en ningún momento a las sociedades escidentes o escindidas como lo hace el artículo 32-A del CFF vigente, pues éste nuevo artículo 32-A únicamente hace referencia a que podrán optar por dictaminar sus estados financieros, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00, que el valor de su activo sea superior a \$79,000,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en el ejercicio anterior.

Adicional a eso el artículo 32-H vigente a partir del próximo año, establecerá una nueva obligación de presentar a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, declaración informativa sobre su situación fiscal en los casos siguientes: sean contribuyentes del régimen general y en el ejercicio anterior declarado hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$644,599,005.00, tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, sean sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades , sean personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, o sean personas morales residentes en México que lleven a cabo operaciones con residentes en el extranjero. Como se puede apreciar tampoco hacer referencia a los casos de escisión.

Por lo anterior, se concluye que la obligación que tienen la sociedad escidente y las escindidas, de presentar dictamen fiscal por contador publico autorizado por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente, solo estará vigente para este año 2013 y a partir del

2014 se elimina, puesto que el texto reformado del artículo 32-A y 32-H no contempla este supuesto. De manera tal, que hay que tener presente que si se lleva a cabo una escisión de sociedades en lo que resta de este ejercicio, si se deberá cumplir con la obligación de dictaminar los estados financieros, pero si ocurre en el próximo, ya no habría que preocuparse por este tema.

- **Responsabilidad penal.**

Como sabemos, actualmente las sociedades escindidas son responsables solidarios de los contribuyentes de conformidad con el Artículo 26 del CFF 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 esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

Adicional a esta responsabilidad solidaria, la iniciativa de Reforma Fiscal para 2014 proponía un nuevo artículo 95-C al CFF que incluía un concepto de responsabilidad penal para las personas morales, que establecía a grandes rasgos que las personas morales serían penalmente responsables de los delitos fiscales cometidos por cuenta o a nombre de las mismas, haciendo énfasis en que la fusión, escisión o transformación de una persona moral en otra forma jurídica, denominación o razón social no sería obstáculo para la aplicación de las consecuencias jurídicas. De manera tal que se infería que además de responsabilidad solidaria también podía existir responsabilidad penal en el caso de escisión de sociedades.

Este tema comenzaba a generar un poco de inquietud a las sociedades que tenían pensado escindirse como parte de su estrategias corporativas, no obstante el artículo 95-C de la Iniciativa de Reforma al CFF propuesta por el Ejecutivo Federal no fue aprobado por la Cámara de Diputados y la responsabilidad penal para la escisión quedó eliminada.

- **Régimen opcional para grupos de sociedades.**

Otro aspecto que propone la Reforma Fiscal para 2014, es la eliminación de la consolidación fiscal debido a que los diferentes cambios que se han incorporado al esquema en el tiempo lo han hecho innecesariamente complejo y difícil de fiscalizar, por lo que en su lugar se propone un régimen fiscal opcional para grupos de sociedades que consiste en establecer el

diferimiento hasta por tres años del ISR para los grupos de sociedades. Con la creación de este nuevo régimen se devienen a su vez lineamientos específicos para los casos de escisión de sociedades, entre ellos:

Con base en el Artículo 66 de la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta aprobada para 2014, la autorización para ejercer la opción de este régimen surtirá sus efectos para el grupo de sociedades a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue. En el caso de la sociedad que surja con motivo de una escisión, la sociedad integradora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituya la sociedad escindida.

Con base en el Artículo 68 de la nueva LISR, la sociedad que ya no deba ser considerada como integrada o que deje de reunir los requisitos para serlo, deberá desincorporarse a partir de la fecha en que ocurra este supuesto y enterar dentro del mes siguiente el impuesto que hubiere diferido. En el caso de escisión de sociedades, la sociedad que participe con carácter de escidente o la que tenga el carácter de escindida designada en conforme al artículo 14-B del CFF, deberá pagar dentro del mes siguiente a aquél en el que surta efectos la escisión, el total del impuesto que con anterioridad que hubiere diferido la sociedad escidente.

Con base en el Artículo 69 de la nueva LISR, cuando la sociedad integradora deje de aplicar la opción de integración o ya no pueda ser considerada como integradora deberá desincorporarse a partir de la fecha en que ocurra este supuesto y enterar dentro del mes siguiente el impuesto que hubiere diferido. Tratándose de la escisión parcial de la sociedad integradora, la sociedad que participe con carácter de escidente deberá pagar dentro del mes siguiente a aquél en el que surta efectos la escisión, el total del impuesto que se hubiere diferido la sociedad escidente.

Conclusiones.

Dada la naturaleza jurídica de la escisión de sociedades, en la práctica es común enfrentarse a situaciones que generan incertidumbre respecto al efecto fiscal que dicho acto jurídico producirá tanto para la sociedad escidente como para las sociedades escindidas y que en muchas ocasiones pueden incluso llegar a crear controversias. Por lo cual, a lo largo de esta investigación se expusieron las principales problemáticas en materia impositiva federal relativa a la escisión de sociedades mercantiles.

Así pues, para el caso de las sociedad escidente, se planteó el problema que representa la posible causación de contribuciones cuando por circunstancias propias de la sociedad no se cumplen los requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación y por lo tanto la transmisión del patrimonio que la sociedad escidente realiza a favor de la escindida se tipifica como enajenación de bienes. Así como también se planteó la incertidumbre que existe al definir cuál es el momento y el valor sobre el cual se causan las contribuciones, refiriéndonos para ello a los posibles efectos en las principales contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto al Valor Agregado. Con el objeto de despejar estas incertidumbres, se expusieron algunas opiniones de autores en materia fiscal fundamentadas en la doctrina mexicana, opiniones que como vimos, en muchos casos son opuestas.

Para el caso del Impuesto Sobre la Renta se planteó la postura de considerar que no existe ingreso acumulable por enajenación de bienes a través de la escisión pues la sociedad escidente no experimenta una modificación positiva de su haber patrimonial al no surgir derecho a contraprestación alguna que diera lugar a la presencia de un ingreso, sino por el contrario, sufre una disminución patrimonial. De igual manera se planteó la postura de considerar que si existe un ingreso acumulable por la enajenación de bienes a través de la escisión, puesto que existe una transmisión de bienes muebles, inmuebles y acciones, por lo que para determinar las contribuciones causadas se debe atender a la ganancia obtenida por cada tipo de bien de acuerdo a su propia mecánica de cálculo.

Con relación al Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto al Valor Agregado igualmente se plantearon dos posturas: la primera que consiste en considerar la existencia de un ingreso por enajenación de bienes a través de escisión, atendiendo al valor de mercado o de

avalúo de los activos transferidos como lo refieren las leyes en comento en los casos en los que no existe contraprestación, y sobre ese valor causar las contribuciones respectivas; y la segunda, que consiste en considerar que no existe ingreso al no consumarse la enajenación por no estar efectivamente cobradas las contraprestaciones, pues la escidente no recibe efectivo, bienes o servicios como forma de pago.

Con relación al momento de causación de las contribuciones en caso de existir, se concluyó que surge en la fecha en que el acuerdo de escisión es aprobado por la asamblea extraordinaria de accionistas pues es a partir de ese momento cuando el acto jurídico puede producir efectos a favor de terceros incluidos entre ellos la autoridad fiscal, sin importar que para que produzca efectos en perjuicio de terceros sea necesario cumplir con todos los requisitos señalados en la ley mercantil.

Por otra parte, para el caso de las sociedades escindidas, a lo largo de esta investigación se plantearon las principales inquietudes que se presentan en relación con el tratamiento que se le debe de dar a los atributos fiscales después de haber surgido a la vida jurídica a consecuencia de una escisión, como el coeficiente de utilidad a utilizar en los pagos provisionales, el tratamiento de deducción de inversiones transmitidas, pérdidas fiscales, cuenta de utilidad fiscal neta, cuenta de capital de aportación, y el respectivo tratamiento en IETU e IVA.

Por último, para finalizar esta investigación se abordó un tema que al día de hoy genera inquietud, y que está relacionado con la Reforma Fiscal para 2014 y sus posibles afectaciones al tratamiento fiscal de la escisión. Para lo cual se expuso que la reforma Fiscal no establece ningún cambio significativo en tema de escisión de sociedades, no obstante si contiene algunas modificaciones que de manera indirecta están relacionadas con el tratamiento fiscal que a la fecha se le da a esta figura jurídica y que por lo tanto es importante tener presente, como lo es por ejemplo: la eliminación del dictamen fiscal a causa de escisión de sociedades a raíz de la reforma al artículo 32-A del CFF, la desaprobación de la existencia de responsabilidad penal en los casos de escisión propuesta inicialmente en el texto de la Iniciativa de reforma al CFF, así como los nuevos lineamientos aplicables a las sociedades escidentes y escindidas que deberán atender cuando opten por incorporarse al nuevo régimen para grupos de sociedades.

Así pues, el objetivo de esta investigación fue dar a conocer las principales problemáticas que en materia impositiva federal se pueden llegar a presentar cuando se realiza una escisión de

sociedades, para que los contribuyentes estén informados y puede resolverlas. Para ello se expusieron los diferentes puntos de vista planteados por diversos autores en materia fiscal en relación con cada una de las problemáticas planteadas, con la intención de que cuando el lector se enfrente a algunas de estas situaciones que pudieran generarle duda o incertidumbre, pueda adoptar la postura que su parecer sea la más conveniente.

Bibliografía y fuentes diversas.

Ahumado Au, Azucena. (2001). *Implicaciones y limitantes fiscales en Escisión de sociedades mercantiles en México*. Tesis para obtener el grado de: Maestría en Derecho Fiscal. México: Universidad autónoma de Nuevo León, División de estudio de Posgrado Facultad de Derecho Ciencias Sociales. Recuperado el 29 de septiembre de 2013 de <http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020145763.pdf>

Apaez Roldan, Fernando Elías. (2005). *Escisión de sociedades: análisis fiscal y contable* (décima edición). México, Tax Editores S.A. de C.V.

Arrijo Vizcaino, Adolfo.(2008). *Derecho Fiscal* (vigésima edición). México, Editorial Themis.

Barrera Graf, Jorge. (1989). *Instituciones del derecho mercantil* (primera edición). México, Editorial Porrúa.

Cámara de Diputados, LXII Legislatura(Octubre 2013).*Proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se Expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Año XVI, Número 3887-IX, Anexo IX. Recuperado de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

Castrillón Luna, Víctor. (2008).*Sociedades Mercantiles* (tercera edición). México, Editorial Porrúa.

Código Civil Federal, (2013). México, Dofiscal Editores.

Código Fiscal de la Federación, (2013). México, Dofiscal Editores.

Colegio de Contadores Públicos de México. (1996). *Escisión de sociedades mercantiles, aspectos legales y fiscales*, numero 16, Comisión de apoyo al Ejercicio Independiente. Recuperado el 29 de septiembre de 2013 de [impchttp://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinindependiente16.pdf](http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinindependiente16.pdf)

Cruz Hernández Humberto. (2006, Mayo) Las sociedades que se escinden y el efecto del inventario acumulable, *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, numero 401. Recuperado de <http://www.consultoriefiscalunam.com.mx/articulo-2-703-63.html>

Diccionario Jurídico Mexicano (Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México) (1991). Decima edición, México, Editorial Porrúa.

Eseverri Ahuja, José Ángel (2010, Julio). Fusiones y Escisiones: el mito del artículo 14-B del Código Fiscal. *IMCP Fisco actualidades*, número 98. Recuperado http://imcp.org.mx/IMG/pdf/Fiscoactualidades_98.pdf

García Rendón, Manuel.(1993). *Sociedades mercantiles* (segunda edición). México, Editorial Harla.

Garriguez, Joaquin.(1981). *Curso de Derecho Mercantil* (primera edición). México, Editorial Porrúa.

Gómez Cotero, José de Jesús. (2006). *Fusión y Escisión de Sociedades Mercantiles* (Séptima edición). México, Editorial Themis.

Guzmán Arellanos, Blanca (2005, Septiembre). Transmisión de acciones por fusión o escisión de sociedades. *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, número 306. Recuperado de <http://www.consultoriefiscalunam.com.mx/articulo-2-524-48.html>

Mantilla Molina, Roberto L. (1982). *Derecho Mercantil*. México, Editorial Porrúa.

Margain Manautou, Emilio. (1989). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (novena edición). México, Editorial Porrúa.

Muñoz López, Rafael. (2006). *Estudio practico de la fusión y escisión de sociedades* (segunda edición). México, Ediciones Fiscales ISEF.

Ley General de Sociedades Mercantiles, (2013). México, Dofiscal Editores.

Ley del Impuesto al valor agregado, (2013). México, Dofiscal Editores.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, (2013). México, Dofiscal Editores.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, (2013). México, Dofiscal Editores.

Rodríguez Rodríguez, Joaquín. (1988). *Derecho Mercantil* (Tomo I). México, Editorial Porrúa.

Rojo Chávez, Juan José (2012). *Aspectos fiscales de la escisión*. México. Autor.

Sanromán Aranda, Roberto.(2008). *Derecho Corporativo y la empresa* (segunda edición). México, Editorial Cengage Learning.

Santamaría García, Jorge (2005, Octubre). Escisión y fusión de sociedades; efectos en el costo de lo vendido, *Nuevo Consultorio Fiscal*, número 388. Recuperado de http://www.consultoriefiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=537

Toriz García, Miguel Ángel (2012, Septiembre). La escisión de sociedades: Tratamiento de Créditos Fiscales, Cuca, Cufin y Pérdidas fiscales. *Revista PAF*, año XXIV, número 550, pp.11-28.