



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

**"ESCISION DE SOCIEDADES MERCANTILES SU ANALISIS
CONTABLE Y FISCAL".**

ANTONIO MARTINEZ VILLANUEVA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Contaduría con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 085366 con fecha 19-II-85.

ZAPOPAN, JAL., AGOSTO DE 1995

CLASIF: _____
ADQUIS: 46474
FECHA: 23-5-62
DONATIVO DE _____



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA
BIBLIOTECA**

**"ESCISION DE SOCIEDADES MERCANTILES SU ANALISIS
CONTABLE Y FISCAL".**

ANTONIO

MARTINEZ

VILLANUEVA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en

Contaduría con reconocimiento de Validez

Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,

según acuerdo número 085366 con fecha 19-II-85.

ZAPOPAN, JAL.,

AGOSTO DE 1995



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No. 49

CD. GRANJA 45010 ZAPOPAN, JAL.

TELS. 627-02-12, 627-26-22 Y 627-10-90.

COMISION DE EXAMENES PROFESIONALES DE
LA ESCUELA DE CONTADURIA.

Me permito hacer de su conocimiento que el SR. ANTONIO MARTI-
NEZ VILLANUEVA, de la Licenciatura en Contaduría, ha concluido --
satisfactoriamente su trabajo de Titulación con la alternativa TESIS --
titulado:

"ESCISION DE SOCIEDADES MERCANTILES SU
ANALISIS CONTABLE Y FISCAL."

Manifiesto que después de haber sido dirigida y revisada previa-
mente, reúne todos los requisitos técnicos y pedagógicos para solicitar
fecha de Examen Profesional.

Agradezco de antemano la atención que pueda brindar a la presen-
te, reinterándome a sus órdenes.

A t e n t a m e n t e .

ING. JUAN B. BERNAL CORONEL.
ASESOR DE TESIS.

DEDICATORIAS

A tí Señor, por haberme
dado la gracia de vivir.

A mis queridos Padres:

Con toda mi admiración, cariño y respeto
por todos sus sacrificios y amor infinito
C.P. Antonio Martínez Abrego
Sra. Rosa María Villanueva de Martínez.

A mis hermanos:

Por su apoyo y aliento.
Braulio y Alejandro.

A mi amada novia:

Por su cariño, ayuda y comprensión.
Lic. Paula S. Vidrio González.

A mi querida y respetada Universidad Panamericana
Sede Guadalajara y en especial a la Escuela de Contaduría.

A mis respetables maestros que se encargaron
de transmitirme sus conocimientos y experiencias
durante mi formación profesional

A mis estimados compañeros por su apoyo
y amistad que me brindaron
durante todo este tiempo

Con profundo agradecimiento por su colaboración
en la realización de este trabajo.

C.P. Francisco Wilson.

Por la estimación y amistad y a maner de agradecer
sus atenciones:

C.P. Luis Romero Luna

C.P. José Luis Valencia

A ustedes Ignacio González y Hugo Carrillo

G r a c i a s.

INDICE

| | |
|--------------------|---|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
|--------------------|---|

CAPITULO 1. GENERALIDADES

| | | |
|-----------|--|----|
| 1.1 | Antecedentes..... | 3 |
| 1.2 | Conceptos generales | |
| 1.2.1 | Definición literal | 4 |
| 1.2.2 | Concepto general de escisión | 4 |
| 1.2.3 | Definición de las sociedades participantes en una escisión..... | 7 |
| 1.3 | Características de la escisión..... | 7 |
| 1.4 | Tipos de escisión | |
| 1.4.1 | De acuerdo con su grado de complejidad | |
| 1.4.1.1 | Escisión de una sola sociedad | |
| 1.4.1.1.1 | Escisión por incorporación..... | 9 |
| 1.4.1.1.2 | Escisión por integración..... | 9 |
| 1.4.1.1.3 | Escisión combinada simple..... | 9 |
| 1.4.1.2 | Escisiones Múltiples | |
| 1.4.2 | Considerando la permanencia o desaparición de la sociedad escidente | |
| 1.4.2.1 | Escisiones totales..... | 10 |
| 1.4.2.2 | Escisiones parciales | |
| 1.4.2.2.1 | Escision parcial propia..... | 11 |
| 1.5 | Motivos que conllevan a una escisión..... | 12 |
| 1.6 | Ventajas y desventajas de la escisión. | |
| 1.6.1 | Ventajas de la escisión..... | 13 |
| 1.6.2 | Desventajas de la escisión..... | 14 |

CAPITULO 2. ASPECTOS JURÍDICOS DE LA ESCISION DE SOCIEDADES

| | | |
|-------|--|----|
| 2.1 | Marco legal de la escisión dentro de la Ley General de Sociedades Mercantiles | |
| 2.1.1 | Ejemplo de un aviso de escisión..... | 21 |
| 2.2 | Consecuencias jurídicas de una escisión de sociedades | |
| 2.2.1 | Consecuencias jurídicas en la misma sociedad..... | 27 |
| 2.2.2 | Consecuencias jurídicas para los socios..... | 28 |
| 2.2.3 | Consecuencias jurídicas frente a terceros..... | 30 |

CAPITULO 3. ASPECTO FISCALES DE LA ESCISION DE SOCIEDADES

| | | |
|---------|---|----|
| 3.1 | Código fiscal de la Federación. | |
| 3.1.1 | Enajenación de bienes..... | 34 |
| 3.1.2 | Responsabilidad solidaria..... | 36 |
| 3.1.3 | Dictaminación obligatoria por contador público | |
| 3.1.3.1 | Información del dictamen fiscal..... | 36 |
| 3.1.4 | Presentación de avisos..... | 37 |
| 3.2 | Ley del Impuesto Sobre la Renta | |
| 3.2.1 | Pagos Provisionales..... | 38 |
| 3.2.2 | Ajuste semestral..... | 39 |
| 3.2.3 | Transmisión de bienes..... | 40 |
| 3.2.4 | Valuación de acciones | |
| 3.2.4.1 | Costo fiscal de las acciones emitidas por la sociedad escindida..... | 41 |
| 3.2.4.2 | Costo comprobado de adquisición de acciones transmitidas a la sociedad escindida..... | 41 |
| 3.2.5 | Pérdidas fiscales..... | 42 |
| 3.2.6 | Consolidación fiscal..... | 42 |
| 3.2.7 | Estimación de precios de adquisición o de enajenación de bienes..... | 43 |
| 3.2.8 | Reducción de capital y traspaso de la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA)..... | 43 |
| 3.2.9 | Transmisión de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)..... | 44 |
| 3.2.10 | Otras consideraciones..... | 44 |
| 3.3 | Ley del Impuesto al Activo de las Empresas | |
| 3.3.1 | Cómputo del impuesto..... | 45 |
| 3.3.2 | Determinación de la base gravable para las sociedades escindidas..... | 45 |
| 3.3.3 | Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta y saldos a favor de Impuesto al Activo..... | 46 |
| 3.3.4 | Pagos provisionales..... | 46 |
| 3.3.5 | Opción para el cómputo del impuesto..... | 47 |
| 3.4 | Ley del Impuesto al Valor Agregado. | |
| 3.4.1 | Impuesto acreditable y saldos a favor..... | 48 |
| 3.5 | Otros gravámenes. | |
| 3.5.1 | Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios..... | 48 |
| 3.5.2 | Impuesto Sobre Automóviles Nuevos..... | 48 |
| 3.5.3 | Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles..... | 48 |

CAPITULO 4. COMENTARIOS FISCALES SOBRE LOS TIPOS DE ESCISION RECONOCIDOS

| | | |
|-------|---------------------------------|----|
| 4.1 | Escisión de una sola sociedad | |
| 4.1.1 | Escisión por integración..... | 50 |
| 4.1.2 | Escisión por incorporación..... | 50 |
| 4.1.3 | Escisión combinada simple..... | 51 |
| 4.2 | Otras escisiones..... | 51 |

CAPITULO 5. ASPECTOS CONTABLES

| | | |
|-----------|--|----|
| 5.1 | Comentarios acerca de la contabilización de los estados financieros de una sociedad escindida..... | 54 |
| 5.2 | Comentarios sobre la valuación de la participación social en una escisión de sociedades..... | 58 |
| 5.2.1 | Escisión en forma proporcional a la participación social..... | 59 |
| 5.2.2 | Escisión con un valor agregado a la participación social | |
| 5.2.2.1 | Reconocimiento del valor agregado | |
| 5.2.2.1.1 | Consideraciones fiscales para el reconocimiento del valor agregado..... | 62 |
| 5.2.2.1.2 | Consideraciones mercantiles de reconocimiento del valor agregado..... | 63 |
| 5.2.2.1.3 | Valuación del valor agregado..... | 63 |
| 5.3 | Escisión de una sociedad con reconocimientos especiales..... | 64 |
| 5.4 | Estados financieros en la escisión..... | 66 |

CAPÍTULO 6. ASPECTOS LABORALES

| | | |
|-----|---|----|
| 6.1 | Consideraciones generales laborales derivadas de una escisión..... | 73 |
| 6.2 | Problemas con la Participación de las Trabajadores en las Utilidades..... | 78 |

| | |
|-------------------|----|
| CONCLUSIONES..... | 79 |
|-------------------|----|

| | |
|---------------------------|----|
| CITAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 81 |
|---------------------------|----|

| | |
|-------------------|----|
| BIBLIOGRAFÍA..... | 82 |
|-------------------|----|

INTRODUCCION

La escisión de sociedades ha sido un tema de gran interés tanto en el ámbito mercantil como en el contable y el fiscal por las implicaciones que puede llegar a tener. Es por eso que me he permitido desarrollar este trabajo de investigación donde he combinado los tres aspectos comentados anteriormente, incluyendo además un apartado dedicado a las implicaciones laborales dando un enfoque de tipo práctico pero a su vez fundamentado.

Sin duda, la escisión de sociedades ha sido un tema novedoso en épocas recientes desde su inclusión en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en nuestras leyes mercantiles. Mis comentarios en el apartado dedicado a la reglamentación fiscal, incluyen un análisis y comparación entre las diversas disposiciones vigentes hasta nuestros días.

A la fecha, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos no ha emitido normatividad alguna para definir las prácticas y criterios contables para reconocer en los estados financieros de las sociedades implicadas, los efectos de la escisión, por lo que en este sentido, expongo mis comentarios y sugerencias en el apartado dedicado a los aspectos contables.

Mi trabajo tiene la finalidad de iniciar esa búsqueda del conocimiento que lleve a la emisión de normas y principios que regulen y definan de alguna manera, el marco en el que se suceden las escisiones dentro de nuestro sistema económico.

CAPITULO 1
GENERALIDADES

1. GENERALIDADES.

1.1. ANTECEDENTES.

La figura de la escisión en el ambiente jurídico Mexicano todavía no es del todo aceptada, si bien que a partir de 1991 se incluyó en las leyes fiscales, no fué sino hasta mediados de 1992 cuando se reconoció como una figura jurídica dentro del marco de la legislación mercantil mexicana.

En realidad, es una "figura nueva que apareció a mediados del presente siglo en la jurisprudencia italiana, y que se ha venido introduciendo en el derecho de diversas naciones, como la Ley Francesa de Sociedades Comerciales (1966), la Ley de Sociedades Mercantiles de Argentina (1972) y ya en forma más amplia, por la Ley de Sociedades Anónimas Brasileñas (1976)". (1)

Una de las principales características de la escisión sería la "división o transferencia de bienes y actividades de una sociedad a otra(s), sin que ésta se extinga, ya que sólo se desprende de bienes y derechos de su activo"(2), y por ésto es considerada como "la figura jurídica que más se adapta a la reorganización de empresas, al agrupar a sus socios en una nueva sociedad consecuencia de tal operación, que es jurídicamente distinta de la que le dio origen, y que crea un nexo de aparente identificación con ésta de carácter económico." (3).

Sin embargo, no obstante la falta de una reglamentación más completa en nuestra legislación, la escisión de sociedades se ha venido aplicando en nuestro país por lo menos desde hace dos décadas, sea por motivos estrictamente económicos, por razones fiscales, como instrumento para realizar estrategias financieras-fiscales de grupo o bien, para descentralizar funciones técnicas, contables o administrativas.

1.2. CONCEPTOS GENERALES.

1.2.1. Definición literal.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *escisión* se deriva del vocablo latín "scisio-onis" que significa "separación, rompimiento", definiendo la palabra *escindir* como "dividir, partir, cortar".

1.2.2. Concepto general de escisión.

En México, nuestra legislación incorporó a partir de 1992 dos definiciones del concepto de escisión, una para efectos fiscales y otra para efectos mercantiles:

- El Código Fiscal de la Federación (CFF) le llama escisión a 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".(4)
- La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece que "se da la escisión cuando una sociedad, denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son transferidas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas, o cuando la escidente, sin extinguirse, transfiere en bloque a otra u otras sociedades de nueva creación parte de su activo, pasivo y capital social".(5)

Si se realiza un análisis a ambas definiciones que surgieron en nuestra legislación, se puede observar que tanto en el Código Fiscal de la Federación (CFF) como en la LGSM se considera que se da una escisión de sociedades cuando hay una división por parte del activo, pasivo y capital de una sociedad preexistente a otras de nueva creación, nombrando escidente a la primera y escindidas a las segundas que invariablemente deben de crearse para tal efecto.

Al respecto, otros autores definen a la escisión de sociedades como sigue:

- Roberto Mantilla Molina menciona que la escisión es un "fenómeno contrario a la fusión, que con frecuencia se presenta en la vida contemporánea para resolver diversos problemas, que en muchas ocasiones es de tipo fiscal, que consisten en la creación de nuevas sociedades para absorber parte del patrimonio y de las actividades de una sociedad preexistente".(6)
- Jorge Barrera Graf define a la escisión como "la determinación de los bienes y derechos que se desprenden de una sociedad y que pasan al patrimonio de otra u otras sociedades".(7)
- Miguel A. Sasot Betes y Miguel P. Sasot señalan que la escisión es un "instituto jurídico que regula la segregación de una porción del patrimonio activo de una sociedad comercial en funcionamiento para, que sin disolverse, destinarla a la formación de una nueva sociedad o incorporarse a una sociedad ya existente"(8).

Para éstos tratadistas, una escisión de sociedades se puede efectuar con la distribución de parte del patrimonio de una sociedad a otras que no precisamente deben de crearse para tal efecto , lo que se contrapone con lo dispuesto en nuestra legislación.

Asimismo, en la legislación de otros países se contemplan las siguientes definiciones a esta figura:

- La Ley de Sociedades Comerciales de Argentina (9) define 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.

- La Ley sobre el Régimen Fiscal de la Fusión de Empresas de España (10) precisa 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 traspasará en bloque a una sociedad de nueva creación o será absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo de 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 recibiendo a cambio 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.

Si se comparan las disposiciones entre nuestra legislación y la legislación Argentina y Española, encontramos que en éstas últimas se puede dar la escisión de sociedades dividiendo parte del patrimonio de una sociedad existente a otras que no necesariamente deben de constituirse con motivo de dicha división del patrimonio. A esta imposibilidad práctica de escindir una sociedad en otras ya creadas en nuestro país le dedicaré un análisis más adelante.

Como se puede apreciar, los enunciados anteriores básicamente definen, en igual sentido el concepto de escisión, por lo que puedo concluir que la escisión es "una transmisión simultánea parcial o total, de todo el patrimonio de la sociedad escidente a otra u otras sociedades escindidas de nueva creación o preexistentes, a cambio de títulos de éstas últimas", con la excepción de que dentro de nuestro marco legal no puede efectuarse la escisión con sociedades preexistentes.

1.2.3. Definición de las sociedades participantes en una escisión.

Tomando como fuente a nuestra legislación mercantil, las sociedades participantes en un proceso de escisión se definen conforme a lo siguiente:

- a) Empresa *Escidente*.- Empresa que se somete al proceso de escisión.
- b) Empresa *Escindida*.- Empresa que surge con motivo de la escisión.

1.3. CARACTERISTICAS.

Se puede distinguir a los siguientes elementos que caracterizan una escisión de sociedades:

- a) La participación de una sociedad escidente que se desprende de parte o todo su patrimonio.

- b) La transmisión a título universal del total o parte del patrimonio de la escidente.
- c) La reducción del patrimonio social de la escidente.
- d) La constitución de las sociedades escindidas que surgen con motivo de esa separación del patrimonio social.
- e) El canje de acciones a los accionistas de la escidente por nuevos títulos emitidos por las escindidas y por la propia escidente.

Considerando las características anteriores, no habrá escisión en los siguientes supuestos:

1. Cuando hay dos sociedades y una de ellas transfiere a otra todo su patrimonio, pues en este caso se trata de una fusión y no de una escisión, pues la sociedad que desapareció no dividió su patrimonio sino que sólo lo integró a una ya existente.
2. Cuando una sociedad a cambio de los activos que cede a otra empresa recibe de ésta acciones propias, ya que en este caso la sociedad que recibe las acciones se convierte en accionista de las que las transmite.
3. Cuando se da una transmisión de bienes que no vaya acompañada de la emisión de nuevas acciones por parte de las escindidas, ya que sólo sería un contrato traslativo de dominio, de arrendamiento o de fideicomiso entre dos o más entidades.

1.4 TIPOS DE ESCISION.

Al igual que en una fusión de sociedades, al recurrir a una escisión de sociedades, pueden desarrollarse múltiples combinaciones por lo que si bien resulta complejo el tratar de identificar a cada una de ellas, me dispongo presentar a manera de resumen algunos de los tipos de escisiones más practicados en otros mercados económicos, sin que se considere por ello que son todos los que pudieran llegar a existir.

1.4.1 De acuerdo con su grado de complejidad

1.4.1.1 Escisión de una sola sociedad.

1.4.1.1.1 Escisión por incorporación.

En la escisión por incorporación, el patrimonio (total o parcial) que se escinde, se une e incorpora a una o más sociedades existentes (escindidas), las que por ende, incrementan correlativamente su patrimonio; además, los socios de la escidente pasan a ser socios de la o las escindidas. A esta escisión también se le conoce como escisión por absorción.

1.4.1.1.2 Escisión por integración.

En la escisión por integración, a diferencia de la escisión por incorporación, con los bienes y derechos de la sociedad escidente, se procederá a constituir una o más sociedades escindidas, como resultado de la disolución sin liquidación de la sociedad escidente, mediante el canje por nuevas acciones de las sociedades que surjan en consecuencia. A este tipo de escisión también se le nombra escisión simple.

En ambos supuestos podemos encontrar diferencias con la fusión en cuanto a que la escisión puede hacerse en beneficio de varias sociedades (sociedades escindidas) y no de una sola (sociedad fusionante).

1.4.1.1.3 Escisión combinada simple

De la combinación entre ambos tipos de escisión surge la escisión combinada simple en la que una o más partes del patrimonio de la sociedad escidente se transfiere a una o más sociedades de nueva creación, y otra u otras partes del mismo patrimonio a sociedades preexistentes.

1.4.1.2 Escisiones múltiples

Existen además de los tipos de escisión antes mencionados, escisiones que involucran, como resultado de una reorganización combinada, dos o más sociedades y que por lo tanto se les conoce como escisiones múltiples, cuyas modalidades van desde combinaciones sencillas de dos sociedades hasta combinaciones complejas que involucran a más de dos sociedades, en función a que cuando las sociedades a escindir son más de dos, las posibilidades de agrupación se multiplican. Sin embargo, en vista de que nuestra legislación no considera la posibilidad de efectuarse una escisión múltiple de sociedades, creo conveniente no abundar más al respecto.

1.4.2 Considerando la permanencia o desaparición de la sociedad escidente:

1.4.2.1 Escisiones totales

Llamadas escisiones totales en consecuencia de la transmisión, por parte de la sociedad escidente, de todo el patrimonio a otras empresas nuevas o preexistentes, procediendo a su disolución sin liquidación.

1.4.2.2 Escisiones parciales

Las escisiones parciales se caracterizan porque la división del patrimonio afecta sólo una parte del mismo por lo tanto, la escidente continúa subsistiendo como propietaria de la porción no escindida.

Dentro de ambos conceptos se encuentran las escisiones por incorporación y por integración considerando o no la extinción de la escidente.

1.4.2.2.1 Escisión parcial propia.

Se caracteriza porque los accionistas de la sociedad parcialmente escidente canjean sus acciones por las emitidas en las escindidas en la misma proporción en que participaban en la primera.

De este tipo se pueden identificar dos variantes cuyos conceptos se relacionan con los de las escisiones por incorporación y por integración; la primera se presenta cuando la porción de la escidente se asigna a una sociedad preexistente; la segunda cuando dicha porción se destina para la creación de una nueva sociedad, trayendo como consecuencia en ambos casos la reducción del capital social en la sociedad escidente.

Como apreciamos, la característica más importante de la escisión consiste realmente, en una división o separación de bienes y de actividades de una sociedad, que se transmiten a otra u otras, pudiendo o no extinguirse ésta, que sólo se desprende de bienes y derechos de su activo.

En esto estriba la diferencia fundamental con la fusión, en la que una o más sociedades se extinguen y otra subsiste, o bien todas las que se fusionan desaparecen para crear una sociedad nueva. La fusión es una forma de centralización de empresas; en cambio, la escisión es una forma de descentralización.

No obstante esa diferencia básica en ambas figuras, fusión y escisión, hay elementos comunes como en el caso que ambas son medios de reorganización de sociedades ya existentes; que en ambos actos jurídicos existen intereses patrimoniales; que las sociedades que reciben los bienes de las que se fusionan o de la que se escinde, entregan a su vez acciones o partes sociales a la sociedad que subsiste; que tanto en uno como en

el otro, la sociedad que se escinde o las que desaparecen en virtud de la fusión, se disuelven, pero no se liquidan; que las transmisiones tienen carácter universal y total (Derechos y Obligaciones). Por tanto, en la doctrina se habla de que la escisión es una fusión al contrario, es decir, que es exactamente lo opuesto a la fusión.

1.5. MOTIVOS QUE CONLLEVAN A UNA ESCISION

Es evidente que esta figura jurídica tan singular ha tomado un mayor auge entre los empresarios de nuestro país en los últimos tiempos. Existen diversos motivos que conllevan a una escisión, que van desde con fines económicos o fiscales hasta simplemente por razones de negocios; sin embargo, la decisión de llevar a cabo una escisión de sociedades depende principalmente de las necesidades de la misma sociedad y que éstas se justifiquen para poder efectuarla:

1. Económicos.- Cuando una sociedad quiera establecer afiliadas en lugares distintos en los que opera sea para atacar un nuevo mercado o una nueva plaza o bien, cuando una misma sociedad que realiza varias actividades, ya no pueda controlarlas por el tamaño de éstas otorgándoles además, independencia patrimonial o mayor autonomía administrativa.
2. Estrategias Fiscales.- Creando nuevas sociedades que realicen actividades propias, pero relacionadas con las de la sociedad que se escinde a través de funciones técnicas, contables o administrativas y vinculándose a través de contratos de arrendamiento, de prestación de servicios, de distribución o de operaciones de factoraje o simplemente para lograr un mejor aprovechamiento de ciertos beneficios fiscales, como en el caso de la deducción inmediata, por ejemplo.
3. De Negocios.- Cuando el grupo de interés y administración económica rebasa a la familia (negocios familiares), generalmente los negocios dejan de rendir como lo hacían con sus fundadores originales y en consecuencia, se divide la sociedad. Otro motivo pudiera ser un conflicto entre socios que genere una separación o retiro de los mismos.

Vista la escisión como un "fenómeno exclusivamente corporativo" al respecto Jorge Barrera Graf (7) menciona que "la escisión implica la presencia y participación de los socios, cuyo interés jurídico y patrimonial entra en juego y se afecta a virtud de ella, ya que en la transmisión de derechos y obligaciones debe respetarse el interés real de los mismos".

1.6. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE UNA ESCISION.

En un comentario sobre los "Efectos Fiscales de la Escisión de Sociedades Mercantiles" elaborado por el Lic. José Miguel Erreguerenga (11) se mencionan las siguientes ventajas y desventajas por motivo de una escisión:

1.6.1. Ventajas de la escisión:

- a) La sociedad que se origina estará ya dotada de una pluralidad de socios desde que nace.
- b) La escisión de la sociedad no daña los acreedores sociales, tomando en cuenta que el patrimonio amparado por las acciones de la nueva sociedad se atribuye directamente a la sociedad o sociedades beneficiarias.
- c) La conveniencia de utilizar y adoptar una figura como lo es la escisión, es el de darle a una sociedad la posibilidad de realizar actividades conexas, ampliarlas o restringirlas a otras distintas, sin tener que efectuar nuevas aportaciones por parte de los socios.
- d) No pueden estar afectadas del impuesto sobre la renta tanto la sociedad escindida como la o las demás sociedades que surjan, toda vez que la desincorporación del capital social no esta generando ingreso alguno.

1.6.2. Desventajas de la escisión:

Hasta antes de su inclusión en nuestra legislación Mercantil, la figura de la escisión corría el peligro de confundirse con alguna otra figura delictiva de no llevarse a cabo consumo cuidado su implantación, por ejemplo el de defraudación fiscal.

Sin embargo, gracias a la inclusión de diversas disposiciones tanto fiscales como mercantiles que regulan a esta nueva figura jurídica, considero que prácticamente este riesgo ha desaparecido, por lo que en mi opinión, los aspectos problemáticos se reducirán a cuestiones de índole puramente mercantil que se mencionaran en el siguiente capítulo, o bien a la ausencia en algunos casos de claridad en las disposiciones fiscales que regulan a esta figura así como a la participación de las utilidades a los trabajadores.

CAPITULO 2
ASPECTOS JURIDICOS DE LA
ESCISION DE SOCIEDADES

2. ASPECTOS JURIDICOS DE LA ESCISION DE SOCIEDADES

Si bien es de mencionarse que en 1991, mientras que las leyes fiscales reconocían ya a la escisión, la LGSM no contenía una sola disposición en la que pudiera encontrarse su marco jurídico.

No obstante lo anterior, en la práctica corporativa para poder aprovecharse de los beneficios obtenidos por llevar a cabo una escisión de sociedades, se tenían que seguir los mismos pasos aplicados a una fusión de sociedades. Sin embargo, a mediados de 1992, el Ejecutivo Federal propuso una serie de reformas en materia de sociedades mercantiles con el propósito de iniciar el proceso de adecuación de la legislación mercantil a las necesidades surgidas de la modernización económica.

Una de las principales innovaciones que presenta dicha iniciativa, es el reconocimiento jurídico de la escisión por primera vez en nuestro país, como resultado de que cada vez más en México y en el extranjero se recurre a esta figura como medio de reorganización de empresas mercantiles.

Es indispensable para la existencia de la escisión que las acciones de la escidente estén totalmente pagadas y que los socios de ésta, tengan inicialmente una proporción del capital social de las escindidas, igual a la de que sean titulares en la escidente. Además, se establecen también los mecanismos para hacerla del conocimiento público así como la responsabilidad solidaria, con el objeto de proteger los intereses de los propios accionistas y de los acreedores, quienes podrán oponerse judicialmente a la misma.

2.1. MARCO LEGAL DE LA ESCISION DENTRO DE LA LEY GENERAL

Como resultado de dicho anteproyecto, se publicó el 11 de junio de 1992 el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en donde además de otras disposiciones, se incluyó el artículo 228 bis que reconoce a la figura de la escisión dentro del marco legal en nuestro país, para lo cual la escisión se regirá por lo siguiente:

I. Sólo podrá acordarse por el Organó supremo de la Sociedad, esto es por resolución de la Asamblea de socios o accionistas, según sea el caso y por la mayoría exigida para la modificación del contrato social.

Desconozco a qué se refiere la Ley cuando habla de un Organó equivalente a la Asamblea General, ya que según lo dispuesto en los artículos 77 y 178 de la LGSM, únicamente se permiten modificaciones al contrato social por decisión de una Asamblea General de Accionistas de tipo Extraordinario.

II. Las acciones o partes sociales representativas del capital de la sociedad escidente, deberán estar totalmente pagadas.

III. Deberá existir proporcionalidad entre el porcentaje que cada uno de los socios tenía o conserva en la sociedad escidente, respecto del capital social de la sociedad escindida.

Esto sólo mientras se efectúa la escisión, ya que después se podrá disminuir o aumentar su participación en el capital de la o las escindidas.

IV. La resolución o acuerdo de Asamblea General Extraordinaria, que apruebe la escisión, tendrá que cumplir con las siguientes exigencias:

- a) La descripción de la forma, plazos y procedimientos en que serán transferidos los diversos conceptos de activo, pasivo y capital social.
- b) La descripción de la parte que le corresponda del activo, del pasivo y del capital social a cada sociedad escindida, y en el caso de escisión por incorporación, la porción que conserve la escidente, de manera que sea fácilmente identificable.
- c) Los estados financieros de la sociedad escidente, que cubran por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, debidamente dictaminados por contador público independiente.
- d) Señalamiento de aquellas obligaciones que por virtud de la escisión, asuma cada sociedad escindida.

Con relación a este punto, si una sociedad escindida incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en razón de la escisión, se establece una responsabilidad solidaria para las otras escindidas, durante un plazo de tres años contados a partir de la última de las publicaciones del Acuerdo de escisión, 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.

- e) El proyecto de Escritura Constitutiva de las sociedades escindidas.

V. La resolución que aprueba la escisión, deberá protocolizarse ante notario público e inscribirse en el Registro Público de Comercio.

Asimismo, deberá publicarse un extracto del Acuerdo de escisión, en el Diario Oficial de la entidad federativa, en cuya jurisdicción se encuentre el domicilio de la escidente, o en bien en el Diario Oficial del Distrito Federal, según corresponda, así como también debe hacerse la publicación en un diario de amplia circulación, dentro de la localidad donde residiere la escidente, indicando claramente que el texto completo se encuentra a disposición de los interesados en el domicilio social de la sociedad durante un plazo de cuarenta y cinco días naturales contados a partir de la inscripción de la resolución y hechas las publicaciones.

Cabe señalar, que con fecha 2 de julio de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una adición al artículo 21, fracc. V, del Código de Comercio, en la cual se establece la obligatoriedad del registro de la escisión, en la hoja de inscripción de la sociedad de que se trate, para darle concordancia a lo fijado en este punto.

VI. Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el 20% del capital social o algún 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 y la escisión continuará sin mayor problema.

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.

VIII. Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de la escisión gozarán del derecho a separarse de la sociedad, aplicándose en lo conducente lo previsto en el artículo 206 de esta Ley referente a la separación de cualquier miembro de la asamblea de accionistas.

Al respecto la LGSM menciona que en caso de que la Asamblea General de Accionistas tome resoluciones que modifiquen los estatutos sociales de la sociedad en cuanto a un cambio del objeto social pactado, un cambio de nacionalidad o bien una transformación de la misma, cualquier accionista que haya votado en contra tendrá derecho a separarse de la sociedad y obtener el reembolso de sus aportaciones en proporción a las mismas, según el último balance aprobado y siempre que lo solicite dentro de los quince días siguientes a la clausura de la Asamblea.

IX. Cuando la escisión traiga consigo la extinción de la escidente, una vez que surta efectos la escisión, se deberá pedir la cancelación de la inscripción de la sociedad en el Registro Público de Comercio.

X. No se aplicará a las sociedades escindidas lo previsto en el artículo 141 de la LGSM relativo al depósito de los títulos emitidos por la sociedad.

En virtud de esta fracción, el artículo 141 de la LGSM señala que las acciones pagadas, en todo o en parte, mediante aportaciones en especie, deben de quedar depositadas en la sociedad durante dos años, mencionando que si en este plazo aparece 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, la que tendrá derecho preferente respecto de cualquier acreedor sobre el valor de las acciones depositadas.

Con respecto a ésto último, dado la naturaleza de la escisión, la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad escindida se encuentran, desde el momento de su constitución, totalmente pagadas através del canje con las acciones de la sociedad escidente.

2.1.1 Ejemplo de un Aviso de Escisión.

En la práctica se han venido publicando avisos de escisión en los que se describe el procedimiento seguido para la misma como el siguiente, publicado en el Diario Oficial de la Federación:

ARRENDADORA LA COMERCIAL, S.A. DE C.V.

AVISO DE ESCISION

La Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V., celebrada en el mes de marzo de 1995, acordó la escisión de la sociedad en dos entidades económicas y jurídicas distintas, con un régimen normativo independiente entre sí, subsistiendo Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. como titular de un sector patrimonial, en tanto que en el otro sector patrimonial corresponde a la Sociedad Anónima de Capital Variable resultante de la escisión y denominada Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V.

La escisión surtirá efectos entre los accionistas de la sociedad en el momento mismo de la resolución que al respecto tomó la Asamblea a que se hace mención en el párrafo anterior, y surtirá efectos ante terceros en el momento de la inscripción del primer testimonio de la escritura pública en la que conste el acta de la citada Asamblea, en el

Registro Público de Comercio del domicilio social, aplicándose al efecto lo dispuesto por el Art. 228 bis de la LGSM. Se convino el pago de todas y cada una de las deudas de la sociedad escidente, salvo aquellas respecto de las cuales los acreedores hayan dado previamente su consentimiento para la escisión.

Dicha escisión se llevó a cabo tomando como base el balance de Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. que se publica junto con el presente aviso como anexo "1".

ANEXO 1

ARRENDADORA LA COMERCIAL, S.A. DE C.V.
BALANCE DE ESCISION
MAR ZO 1995

| | |
|-------------------------|------------------|
| <i>A CT I V O</i> | |
| ACTIVO CIRCULANTE | N\$883 |
| INVERSION EN ACCIONES | 9 |
| ACTIVO FIJO | 15,719 |
| TOTAL ACTIVO | <u>N\$16,611</u> |
| <i>P A S I V O</i> | |
| PASIVO CIRCULANTE | N\$185 |
| PASIVO A LARGO PLAZO | 20 |
| PASIVO TOTAL | <u>205</u> |
| <i>CAPITAL CONTABLE</i> | |
| CAPITAL SOCIAL | 975 |
| OTRAS CTAS DE CAPITAL | 15,431 |
| CAPITAL CONTABLE | <u>16,406</u> |
| TOTAL PASIVO Y CAPITAL | <u>N\$16,611</u> |

Al surtir efectos la escisión:

I. El sector patrimonial correspondiente a Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. conforme al balance que se publica junto con el presente aviso como Anexo "2", queda integrado por un activo total de N\$6,724 (seis millones setecientos veinticuatro mil nuevos pesos), un pasivo total de N\$86 (ochenta y seis mil nuevos pesos) y un capital contable de N\$6,638 (seis millones seiscientos treinta y ocho mil nuevos pesos), cifras que según proceda, serán actualizadas y ajustadas a los montos que efectivamente se arrojen en la fecha en que surta efectos la escisión ante terceros.

ANEXO 2

ARRENDADORA LA COMERCIAL, S.A. DE C.V.
BALANCE DE ESCISION
MARZO 1995

ACTIVO

| | |
|-----------------------|-----------------|
| ACTIVO CIRCULANTE | N\$484 |
| INVERSION EN ACCIONES | 9 |
| ACTIVO FIJO | 6,231 |
| TOTAL ACTIVO | <u>N\$6,724</u> |

PASIVO

| | |
|----------------------|-----------|
| PASIVO CIRCULANTE | N\$66 |
| PASIVO A LARGO PLAZO | 20 |
| PASIVO TOTAL | <u>86</u> |

CAPITAL CONTABLE

| | |
|------------------------|-----------------|
| CAPITAL SOCIAL | 470 |
| OTRAS CTAS DE CAPITAL | 6,168 |
| CAPITAL CONTABLE | <u>6,638</u> |
| TOTAL PASIVO Y CAPITAL | <u>N\$6,724</u> |

II. El sector patrimonial correspondiente a Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V., conforme al balance que se publica junto con el presente aviso como Anexo "3", queda integrado por un activo total de N\$9,887 (nueve millones ochocientos ochenta y siete mil nuevos pesos), por un pasivo total de N\$119 (ciento diecinueve mil nuevos pesos) y con un capital contable de N\$9,768 (nueve millones setecientos sesenta y ocho mil nuevos pesos), cifras que, según proceda, serán actualizadas y ajustadas a los montos que efectivamente se arrojen en la fecha en que surta efectos la escisión frente a terceros.

ANEXO 3

MAQUINARIA LA COMERCIAL, S.A. DE C.V. .
BALANCE DE ESCISION
MAR ZO 1995

| | |
|-------------------------|------------------|
| <i>ACTIVO</i> | |
| ACTIVO CIRCULANTE | N\$399 |
| INVERSION EN ACCIONES | 0 |
| ACTIVO FIJO | 9,488 |
| TOTAL ACTIVO | <u>N \$9,887</u> |
| <i>PASIVO</i> | |
| PASIVO CIRCULANTE | N\$119 |
| PASIVO A LARGO PLAZO | 0 |
| PASIVO TOTAL | <u>119</u> |
| <i>CAPITAL CONTABLE</i> | |
| CAPITAL SOCIAL | 505 |
| OTRAS CTAS DE CAPITAL | 9,263 |
| CAPITAL CONTABLE | <u>9,768</u> |
| TOTAL PASIVO Y CAPITAL | <u>N\$9,887</u> |

III. En virtud de la escisión, el capital social de Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V., quedó con un capital social de N\$470 (cuatrocientos setenta mil nuevos pesos), representado por 470,000 acciones ordinarias, con valor nominal de N\$1.00 (un nuevo peso 00/100)M.N. cada una, íntegramente suscritas y pagadas, del cual la cantidad de N\$10 (diez mil nuevos pesos) corresponde a la parte mínima fija y la cantidad de N\$460 (cuatrocientos sesenta mil nuevos pesos) corresponden a la parte variable.

IV. Como consecuencia de la escisión, Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V., se constituyó con un capital social de N\$505 (quinientos cinco mil nuevos pesos), representado por 505,000 acciones ordinarias, con valor nominal de N\$1.00 (un nuevo peso 00/100)M.N. cada una, íntegramente suscritas y pagadas, del cual la cantidad de N\$1 (un mil nuevos pesos) corresponde a la parte mínima fija y la cantidad de N\$504 (quinientos cuatro mil nuevos pesos) corresponden a la parte variable.

V. Las personas que al momento de llevarse a cabo la Asamblea que acordó la escisión tenían el carácter de accionistas de Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V., participarán con el mismo porcentaje accionario en el capital social de Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V.

VI. Los títulos de acciones de Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. actualmente en circulación serán canjeados por los nuevos títulos de acciones emitidos tanto por Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V., como de Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V., para representar sus respectivos capitales sociales resultado de la escisión contra entrega de los títulos actualmente en circulación recibiendo, por cada acción de que sean tenedores:

- a) Una acción ordinaria, con valor nominal de N\$1.00 (un nuevo peso 00/100)M.N., emitida por Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. y
- b) Una acción ordinaria, con valor nominal de N\$1.00 (un nuevo peso 00/100)M.N., emitida por Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V.
- c) El canje se llevará a cabo a partir de la fecha de publicación de este aviso de escisión en las oficinas de la sociedad.

VII. Arrendadora La Comercial, S.A. de C.V. continuará con su actual denominación, con su mismo régimen normativo y con sus estatutos sociales en vigor.

VIII. Maquinaria La Comercial, S.A. de C.V., se regirá por los estatutos que para tal efecto aprobó la Asamblea de Accionistas de referencia y que obran en su escritura constitutiva .

México, D.F. a 27 de marzo de 1995

Lic. Armando García Romero, Delegado de la Asamblea.

Como se aprecia, se menciona en el aviso, que la escisión surte efectos a partir de la inscripción del acta de asamblea donde se acordó, lo cual debe implicar el registro de la nueva sociedad escindida, que requiere en lo particular dicho registro. La escisión como proceso de segregación implica el canje de las acciones de la sociedad escidente que se cancelan por las de la sociedad escindida que se crea.

Debe quedar claro que en el esquema teórico de escisión, la división del patrimonio y la creación de la nueva sociedad deben suceder simultáneamente, la separación de activos y pasivos no debe implicar recibir acciones de la sociedad que se constituye o a la que se incorpora el patrimonio, para que estas acciones pasen luego a los accionistas de la

escidente vía la reducción de su capital. Aún cuando éste pueda ser el procedimiento práctico, la segmentación y formación de la nueva empresa deben ser simultáneas de tal suerte que las acciones de la sociedad escidente que se cancelan se canjeen por las de la sociedad escindida que se constituye o incrementa su capital social.

2.2. CONSECUENCIAS JURIDICAS EN UNA ESCISION DE SOCIEDADES

Habiendo ya analizado el procedimiento legal al que debe sujetarse una escisión de sociedades, puntualizaré algunas de las consecuencias jurídicas que en mi opinión, la escisión puede producir, sea en la sociedad misma, en los propios socios o frente a terceros.

2.2.1. Consecuencias jurídicas de la escisión en la misma sociedad.

Al analizar las consecuencias jurídicas que implica la escisión de sociedades para la misma sociedad, voy a retomar la conclusión efectuada sobre su definición donde una escisión produce "una transmisión simultánea parcial o total, del patrimonio (activos y pasivos, derechos y obligaciones) de la sociedad escidente, a otra u otras sociedades escindidas".

Partiendo de esa premisa, las consecuencias jurídicas que pueden surgir para las sociedades involucradas en la misma, estarán en función al tipo de escisión que se lleve a cabo y siendo mínimas en ambos casos.

El efecto en la escisión conocida como "por incorporación" es diverso para la sociedad que se escinde, en virtud de que ésta subsiste, si bien con un patrimonio disminuido. Por contra, en una escisión "por integración", la sociedad que se escinde se disolverá,

aunque su liquidación a posteriori puede realizarse, sea conforme a lo que disponga el propio contrato social, o a lo que para tal efecto resuelvan los mismos socios.

Al respecto, si se considera lo dispuesto en la LGSM, la disolución de la sociedad escidente será totalmente válida, en virtud de que concurre necesariamente alguna de las siguientes causas mencionadas en el artículo 229 referido a la disolución de sociedades:

- a) Imposibilidad de continuar con su objeto social al haber transferido todo su patrimonio (fracc. II).
- b) Acuerdo, normalmente tomado por los socios, de disolver en forma paralela a la escidente (fracc. III).
- c) Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social (fracc. V).

Por otra parte, las sociedades que se formen como resultado de la escisión, habrán de constituirse, sujetándose a las reglas que consigna la LGSM.

2.2.2 Consecuencias jurídicas para los socios.

El tratadista mexicano Jorge Barrera Graf (7) manifiesta que "como fenómeno exclusivamente corporativo, la escisión implica la presencia y participación de los socios, cuyo interés jurídico y patrimonial entra en juego y se afecta por virtud de ella; ...como la escisión es un negocio especial, en la transmisión de derechos y obligaciones debe representarse el interés real de los socios y la participación que les corresponda en la escindida; los interesados y destinatarios reales de la escisión son los socios, por lo que salvo los casos en que se trate de los mismos socios en ambas sociedades, o de que se liquide a alguno de ellos por no estar conformes con la escisión, una transmisión de

bienes que no vaya acompañada de la emisión de nuevas acciones en las sociedades beneficiarias que se suscriban por los socios de las escindidas, o de un aumento de valor de las acciones, no sería escisión, sino un contrato traslativo de dominio... entre dos o más sociedades".

Las consideraciones anteriores son suficientes para mostrar la trascendencia de las consecuencias legales que una escisión puede acarrear a los socios de la escidente.

Por otra parte, serán los mismos socios los que intervengan, en el caso de la sociedad escidente en una disminución de capital y, en las sociedades que resulten de la escisión, participando en su capital social en idéntica proporción a la que antes tenían. Cabe señalar, como ya mencioné en el apartado anterior, los socios que hubieran votado en contra de la resolución de la escisión tendrán el derecho de separarse de la sociedad.

Otro aspecto que también merece ser comentado es el principio de igualdad de los socios, principio básico rector, en materia de sociedades anónimas. Y básicamente este principio se encuentra fundamentado en el artículo 112 de la LGSM que dispone que "las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos".

Nuevamente hago referencia al hecho de que en una escisión "por integración" todos los socios participan por igual en todas las sociedades resultantes, mientras que en el caso de la escisión "por incorporación", la solución puede variar en función de cómo se distribuya el patrimonio de la sociedad escidente, pudiendo seguirse dos criterios, mismos que pudieran traer consigo distintas consecuencias tanto legales como fiscales.

a) El primer criterio, llamado "monetario", tiene que ver únicamente con el valor en dinero de las participaciones resultantes de los socios.

En tal caso, la escisión será válida, si la participación de un socio en una o más de las sociedades escindidas, representa igual valor monetario al de su participación original en la sociedad escindida.

b) Un segundo criterio se enfoca más bien a la calidad de los activos que integrarán el patrimonio de las nuevas sociedades, pues no significa lo mismo el ser dueño de una valiosa cartera de clientes con dudosas posibilidades de recuperación, que propietario de un inmueble o de títulos de crédito con valor de rescate garantizado, o aún de efectivo, aunque fuera el caso de que todos esos bienes tuvieran contablemente idéntico valor monetario.

Es por ello que en tales extremos, para que la escisión sea válida, debe procurarse que la calidad de los activos que pasen al patrimonio de las sociedades emergentes, representen igual o valores muy semejantes, si bien pudieran no tener el mismo valor nominal, evitándose así el perjudicar los intereses de los socios que pudieran recibir activos de menor calidad relativa.

2.2.3. Consecuencias jurídicas frente a terceros.

Es de entenderse que al mencionar "terceros" me estoy refiriendo esencialmente a "acreedores"; sin embargo, no se debe omitir a otros "terceros" como los que están representados por los trabajadores contratados por la sociedad escidente.

Haciendo mención a los primeros, como ya se puntualizó, por medio de la publicación de la resolución de escisión, éstos podrán darse cuenta de lo que esta aconteciendo así como de la nula, menor o mayor afectación de sus derechos frente a la sociedad escindida habida cuenta de que se producirá una disminución en el capital social de la

misma, por lo que cuentan con un plazo de cuarenta y cinco días naturales contados a partir del momento de la inscripción de la resolución en el Registro Público de Comercio para oponerse judicialmente ya que sin su consentimiento expreso o bien mediante la liquidación anticipada de sus créditos, no podrá surtir efectos dicha resolución.

Así mismo, se debe recordar que si alguna de las sociedades escindidas incumpliera alguna de las obligaciones asumidas por ella en virtud de la escisión, la o las demás responderán solidariamente ante éstos acreedores durante un plazo de tres años contado a partir de la última publicación de la resolución de asamblea y hasta por el importe del activo neto que hayan recibido a través de la escisión a cada una de ellas.

En cuanto a las consecuencias que una escisión produce en otros terceros, principalmente a los trabajadores, el análisis de las mismas podría dar lugar a un evento de especialistas. No obstante, al no considerarme como tal, simplemente mencionaré que, dependiendo del tipo de escisión de que se trate será como afecte a éstos, es decir, si nos encontramos con la escisión llamada "por incorporación" desde el punto de vista mercantil, se estaría hablando de que los trabajadores sólo pasarían a formar parte de una sociedad a otra u otras con la premisa de que cambiarían de patrón en función de la figura de "sustitución patronal", constituyéndose en patrón sustituido la sociedad escidente y como patronos sustitutos la o las sociedades que para el efecto surjan, o bien, continuarían laborando con la sociedad escidente. En cambio, ante la escisión "por integración" se estaría en presencia de una causa de terminación de la relación laboral.

Independientemente de lo anterior, habrá la necesidad de tomar en cuenta las consecuencias que una escisión produce en cuanto al cumplimiento de obligaciones ante el IMSS, SAR, y el INFONAVIT, ya que la sociedad escindida adquiere responsabilidades de otra naturaleza bajo la figura de patrón sustituto, y en este sentido

se da una responsabilidad solidaria a nivel estrictamente de relaciones obrero-patronales, hasta por el término de seis meses con la sociedad original y de cinco años en materia de aportaciones al IMSS, así como respecto a los avisos que serán necesario presentar ante éstas autoridades laborales, mientras que ante el SAR, bastará con otorgarle a cada uno de los trabajadores su constancia respectiva con el cambio de patrón que continuara con esta obligación, y finalmente los problemas relacionados con la PTU, cuyos efectos los expondré en el capítulo 6 Aspectos Laborales.

CAPITULO 3
ASPECTOS FISCALES DE LA
ESCISION DE SOCIEDADES

3. ASPECTOS FISCALES DE LA ESCISION DE SOCIEDADES

Es evidente que el hecho de que ya se reconozca la figura de la escisión en nuestras leyes tributarias es una ventaja fiscal, todavía existe una ausencia de muchas reglas en cuestión, que definitivamente deben de considerar nuestros legisladores en el futuro.

A continuación expondré un resumen y comentarios sobre las reglas tributarias existentes.

3.1 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

3.1.1 Enajenación de bienes.

El CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 1993 señalaba que los bienes transferidos como resultado de una escisión no se consideraban como una enajenación siempre y cuando los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto, tanto de la sociedad escidente como de las sociedades escindidas, no se modifiquen en un período de cuatro años contados a partir del año inmediato anterior al que se efectuó (artículo 14-A CFF). En el caso de enajenación de acciones a una persona propietaria de títulos con derecho a voto de la sociedad escidente al momento de la escisión dentro del período de los cuatro años, tampoco se consideraba esta operación como enajenación.

Para 1994, se reforma esta disposición en el sentido de disminuir el período por el que los propietarios de títulos con derecho a voto sean los mismos, el cual será de dos años contados a partir del año inmediato anterior a aquél por el que se presente el aviso de escisión de sociedades ante las autoridades correspondientes.

Asimismo, se reforma la norma relativa al mantenimiento de la proporcionalidad de la participación accionaria, siempre y cuando las acciones que se enajenen se efectuen a una persona que haya participado en el capital social de la escidente previo a la escisión. El cambio consiste en que se pueden enajenar acciones a personas que eran accionistas de la escidente al momento de la escisión en la medida de que su tenencia accionaria en las sociedades escindidas no varíe en más de un 20% de la que tenían al momento de la escisión en la sociedad escidente.

También se aprobó eliminar la disposición que establece que cuando se realicen varias escisiones consecutivas, los períodos de mantenimiento de la tenencia accionaria a que se refiere cada caso, se consideran terminados tres años después de que se efectuó la última operación.

Se aclara que si después de haber celebrado la escisión de sociedades se transmite la propiedad de las acciones, con motivo de la muerte, liquidación, donación de la que se considera como ingreso exento para fines del Impuesto Sobre la Renta para quien lo percibe o adjudicación judicial (artículo 5-B RCFF), se seguirá considerando como inexistente la enajenación para efectos fiscales aún y cuando no se cumpla con los plazos de tenencia antes señalados.

Por disposición transitoria se dispone que las reformas comentadas podrán aplicarse retroactivamente a partir del 1o. de enero de 1993, siempre y cuando la escisión se haya efectuado durante 1993 y se haya presentado el aviso respectivo que al efecto se prevé en el RCFF.

También se dispone que éstas reglas no son aplicables a los establecimientos en nuestro país de sociedades extranjeras.

3.1.2 Responsabilidad solidaria.

Las sociedades escindidas que surjan con motivo de la escisión serán responsables solidarias respecto de las contribuciones causadas con relación a los activos, pasivos y capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por ésta última con anterioridad a la escisión proporcionalmente al importe del capital social de cada sociedad escindida al momento de la escisión (artículo 26 CFF).

3.1.3 Dictaminación obligatoria por contador público.

Se establece la obligación de que un contador público autorizado emita dictamen fiscal en el ejercicio en que se llevo a cabo la escisión, así como en el siguiente (artículo 32-A CFF).

En relación con ésta disposición, no se señala si esta obligación es para la escidente o para las escindidas.

3.1.3.1 Información adicional que debe contener el dictamen fiscal.

Se deberá de complementar el contenido del dictamen fiscal con la siguiente información adicional (artículo 51 RCFF):

a) Integración del porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior a la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la escidente.

b) Relación de los accionistas de las escindidas y de la escidente, en caso de que no se extinga esta última, señalando el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de ambas sociedades con motivo de la escisión.

c) Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.

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

En relación a la información de los incisos c) y d), únicamente se presentará en el dictamen siguiente a la fecha de la escisión.

3.1.4 Presentación de Avisos.

Se menciona la obligación de la presentación de los avisos ante la autoridad fiscal, conforme a lo siguiente:

a) De escisión de sociedades, presentado por la escidente cuando ésta subsista, o por la escindida que al efecto se designe, en el caso de que la primera se extinga. Así mismo se señala que dicho aviso se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha de la escisión, conteniendo la denominación o razón social de la escidente y las escindidas que surjan y señalando la fecha de la escisión (artículo 5-A RCFF).

b) De cancelación del Registro Federal de Contribuyentes en el caso de que la sociedad escidente se extinga con motivo de la escisión, presentado por la sociedad escindida que se designe, conjuntamente con la última declaración anual del Impuesto Sobre la Renta de la sociedad escidente (artículo 14 RCFF).

3.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.2.1 Pagos provisionales.

Se dispone que (artículo 12 LISR):

a) Las sociedades escindidas que inicien operaciones efectuarán pagos provisionales desde el mes en que ocurra la escisión; ésto es, no se reconoce que tengan un primer ejercicio de actividades sin obligación.

b) Los pagos provisionales deben efectuarse utilizando el mismo coeficiente de utilidad de la sociedad escidente hasta antes de la escisión, regulando también que cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente, se aplicará el correspondiente al último periodo de doce meses en el que sí se tenga coeficiente, sin que este periodo sea anterior a más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

c) Tanto la escidente como las escindidas considerarán como pagos provisionales efectivamente enterados, el monto de dichos pagos en la misma proporción en que se dividió el capital de la primera.

d) Se precisa que cuando la escidente hubiera venido efectuando sus pagos provisionales en forma trimestral antes de la escisión (contribuyentes con ingresos hasta cierto importe), las escindidas también los efectuarán con tal periodicidad.

De lo anterior se puede concluir que al utilizar el mismo coeficiente de utilidad que se tenía en la escidente y confirmar que las escindidas no tendrán un ejercicio de inicio de actividades sin ésta obligación, se observa claramente que la intención de la escisión

para efectos fiscales es el de una reestructuración de actividades, por lo que las escidentes que surjan con motivo de ésta no tienen la característica de nuevas sociedades, sino la continuidad de la escidente.

Implícitamente se establece que la única forma de escisión reconocida por la Ley fiscal es la escisión parcial por incorporación en virtud de que no está regulada la posibilidad de la disolución de la escidente, que implicaría que las escindidas no contarán con coeficiente de utilidad base alguno y que el único mecanismo para efectuar la escisión sea la escisión en forma proporcional a la participación social cuyo análisis se efectuará en el capítulo 5.

La misma situación se contemplaría en el caso de que en el primer ejercicio de operaciones de la escindida se reportara una pérdida fiscal, ya que no se regula el hecho de que en este caso no se contaría con coeficiente y no se obliga a las escindidas a considerar el coeficiente que se utilizó en el primer ejercicio, que de hecho es el coeficiente de la escidente, así como tampoco a utilizar otro coeficiente de algún ejercicio anterior al acto de escisión. Igual circunstancia se presentaría para los ejercicios posteriores de las escindidas, en caso de que se estuvieran reportando pérdidas fiscales en ellos.

3.2.2 Ajuste semestral

En el caso de que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el ajuste dependerá de la fecha en que se lleve a cabo la escisión. Si éste se efectúa con posterioridad al séptimo mes del ejercicio, la escidente ya habrá calculado y en su caso, enterado el ajuste semestral; si la escisión se efectuara dentro de los primeros seis meses (enero a junio), no se tendrá la obligación de efectuar el ajuste a los pagos provisionales (artículo 7-E RISR).

En el caso de las sociedades escindidas, bastaría con que se definiera el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, aunque sería ilógico si el mismo comprendiera un ejercicio de tres meses o menos.

3.2.3 Transmisión de bienes.

Al no quedar conceptualizado como enajenación el traspaso del activo a su valor original, viene a ser una característica esencial de la escisión, el continuar con la deducción sobre las mismas bases, plazos y tasas que lo hizo la escidente, siempre y cuando se cumpla con el requisito de la permanencia accionaria (artículo 14-A CFF) así como que las escindidas cumplan con lo dispuesto en la ley respecto de tales bienes en cuanto a que se consideren como fecha y valor de adquisición, la fecha en que los adquirió y el valor de adquisición que pagó la escidente (artículos 41 y 46 LISR), quedando claro el hecho de que los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir por la sociedad escidente.

En el caso de que el traspaso de los bienes genere una ganancia acumulable por no cumplir con los requisitos de la permanencia accionaria, los bienes adquiridos por las escindidas no podrán depreciarse o su costo fiscal (acciones) no será considerado, desde la fecha y en el valor cubierto por la sociedad escidente, debiendo entonces considerar la fecha y el precio de adquisición a la fecha de la operación en que se traspasen a la escidente (artículos 17 y 18 LISR).

3.2.4 Valuación de acciones.

3.2.4.1 Costo fiscal de las acciones emitidas por la sociedad escindida.

Se establece que para determinar el costo fiscal de las acciones emitidas por las sociedades escindidas se estará a lo siguiente:

- a) El costo promedio por acción, de cada accionista, que se canjearán por acciones de la escindida, debe multiplicarse por el total de las acciones que se canjearán, para obtener un costo promedio total.
- b) Dicho costo promedio se dividirá entre el número de acciones propiedad del mismo accionista, emitidas por la sociedad escindida, obteniéndose así el costo promedio de los nuevos títulos.
- c) Dichas operaciones aritméticas no se requerirán cuando el canje de las acciones sea una por una, ya que en este caso, el costo promedio de cada acción canjeada de la escidente, será exactamente el mismo por cada nueva acción emitida por la sociedad escindida.

3.2.4.2 Costo comprobado de adquisición de las acciones transmitidas a la sociedad escindida.

Para la determinación del costo comprobado de adquisición de los títulos que forman parte del activo de la sociedad escidente, cuya propiedad será transmitida a la sociedad escindida, será el costo promedio que tenían dichos títulos en la escidente a la fecha de la escisión.

De esta manera, se indica claramente por un lado qué costo se le asigna a las acciones que emita la sociedad escindida y por otro el valor de las acciones que adquieran las escindidas como parte de los bienes transmitidos por la escidente (artículo 19 LISR).

3.2.5 Pérdidas fiscales.

Se contempla la posibilidad de traspasar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar a las escindidas en la misma proporción en la que se divida el capital social con motivo de la escisión (artículo 55).

Aún cuando no se señala específicamente que las escindidas tienen el derecho a actualizar el monto de las pérdidas fiscales que reciban, éstas lo pueden efectuar, considerando para ello el factor de actualización desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio fiscal en el que la sociedad escidente haya sufrido la misma. Dicha transmisión es opcional, por lo que si resultará conveniente, el total de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar podrían continuar en la escidente.

Además para el traspaso de las pérdidas pendientes de amortizar, no se contempla alguna restricción respecto a que las escindidas no sigan el mismo giro que la escidente.

3.2.6 Consolidación fiscal.

Se señala que las sociedades escindidas derivadas de la escisión de una controlada, se consideran incorporadas a la consolidación a partir de la fecha en que se realizó el acto. (artículo 57-I LISR)

46474

3.2.7 Estimación de precios de adquisición o de enajenación de bienes.

Se indica que la autoridad fiscal no estimará el valor de la operación tratándose de los bienes pendientes de deducir incluyendo los inventarios de materiales o mercancías que se adquieran las escindidas con motivo de la escisión, siempre y cuando éstos se hayan traspasado a las escidentes a su valor pendiente de deducir por las escidentes al momento del acto de escisión (artículo 64-A LISR). En relación a éste punto, existe un grado de confusión en cuanto a que los inventarios de materiales o mercancías se deducen al momento de su adquisición.

3.2.8 Reducción de capital y Traspaso de la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA).

En cuanto a lo referente a la reducción de capital, no se considerará como un dividendo para el accionista, siempre y cuando el capital de las sociedades escindidas sea igual al que tenía la escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de la escisión sean canjeadas a los mismos accionistas de estas últimas (artículo 120 y 121 LISR).

Al respecto, considero como lo mencione anteriormente, que dicha disposición no prevee que la sociedad escindida es una sociedad preexistente cuyo capital se dividió y por consiguiente sufrió una reducción, misma que sí aplicaría si la escidente desaparece al momento de la escisión, con la condición que las sociedades escindidas tampoco sean sociedades preexistentes ya que no cumplirían con lo dispuesto en este artículo.

También se contempla la transmisión del saldo de la CUCA de la escidente a las escindidas en la misma proporción en que se divida el capital social de la empresa escidente.

3.2.9 Transmisión de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

Al igual que con la CUCA, la mecánica para la transmisión del saldo de la CUFIN por parte de la escidente a la escindidas, estará en función a la proporción en que se divida el capital social de la escidente, cuya opción de repartirse dependerá de si se dividen las utilidades generadas repartibles de la escidente (artículo 124 LISR).

3.2.10 Otras consideraciones.

Finalmente sólo enunciaré algunos puntos que en lo personal, deberían de estar reglamentados:

a) Resultado fiscal.- En vista de que la escisión de una sociedad puede presentarse en el transcurso del ejercicio fiscal, debiera de escindir también el resultado fiscal que a la fecha de la escisión se tiene en la escidente, dado que se contempla que pueden escindir el importe de los pagos provisionales enterados por la escidente hasta antes de la escisión en la misma proporción en que se divida su capital social ya que la escindida iniciaría calculando y pagando sus propios enteros mensuales a cuenta del impuesto anual derivado de su operación, sin que reconociera como propia la porción del resultado fiscal hasta antes de la escisión.

b) Saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta.- No se regula la posibilidad de que se pueda transmitir a las empresas escindidas una parte del saldo a favor de ISR que venga arrastrando a la fecha de la escisión la escidente; una posibilidad lógica sería que se siguiera el mismo tratamiento otorgado a los pagos provisionales.

3.3 LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

3.3.1 Cómputo del Impuesto.

Se establece que las sociedades que surjan con motivo de la escisión, aún siendo su ejercicio de inicio de actividades, estarán sujetas al pago de éste impuesto (artículo 6 LIA).

Lo anterior tiene congruencia con la característica de que la escisión representa una continuación de la sociedad que se escindió y la cual sí era causante del mismo. Sin embargo, no se contempla el caso en que la escidente se encuentre en su período preoperativo o en su ejercicio de inicio de operaciones o en el siguiente a éste, que en éstos casos no sería causante del impuesto. Cabe señalar que para efectos del Impuesto al Activo se considera el ejercicio de inicio de actividades aquel en el que para efectos del ISR se comiencen a presentar declaraciones de pagos provisionales (artículo 16 RIA), lo cual ocurre a partir del segundo ejercicio de actividades.

3.3.2 Determinación de la base gravable para las sociedades escindidas.

Al no estar contemplado en el cuerpo de la ley, considero que debiera incorporarse la mecánica para la actualización del saldo por redimir de los activos fijos incluyendo a las acciones que se traspasen a las escindidas con motivo de la escisión para el cálculo de este impuesto, partiendo para su actualización, desde la fecha en que fueron adquiridos por la escidente, para ser congruentes con las disposiciones sobre la transmisión de bienes mencionadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.3.3 Acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta y saldos a favor del Impuesto al Activo.

Se contempla a la escisión como el único caso para transmitir los derechos de la devolución del impuesto pagado en ejercicios anteriores por excesos en el acreditamiento del IMPAC contra el ISR a través de la mecánica de dividir en la misma proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinado éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles para efectos de ésta Ley (artículo 9); al no contemplarse el período que se tomará en cuenta para calcular el valor del activo, considero que se efectúe por todo el ejercicio, incluyendo al período posterior a la escisión.

3.3.4 Pagos provisionales.

Se obliga a las sociedades escidentes y a las escindidas a que sus pagos provisionales los calculen aplicando al pago provisional del período que se trate (artículo 13-A LIA), la proporción en que participen la escidente y las escindidas respecto al valor del activo de la escidente en el ejercicio de la escisión después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles.

No se menciona si el pago provisional del período es el de la escidente como si no se hubiera dado la escisión, aunque se da esto por hecho.

Al pago provisional determinado se le podrá acreditar los pagos provisionales enterados con anterioridad a la escisión durante el ejercicio, los que se dividirán entre las sociedades en la misma proporción mencionada en el punto anterior.

3.3.5 Opción para el cómputo del impuesto.

Se establece que cuando la sociedad escidente haya ejercido la opción de calcular el impuesto del ejercicio considerando para ello el impuesto actualizado que le hubiere correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, de haber estado obligado al su pago en dicho ejercicio (artículo 5-A LIA) al momento de la escisión, la escidente y las escindidas deberán continuar con este mecanismo conforme a las reglas siguientes (artículo 13-A):

a) En el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión y en el siguiente, *ambas* sociedades deberán considerar el impuesto actualizado del penúltimo y últimos ejercicios inmediatos anteriores al de la escisión, respectivamente, en la misma proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio de la escisión.

Al respecto, dicha regla parece ser que sólo contempla que surja una sola sociedad con motivo de la escisión al hacer mención de que ambas deban de seguir ésta.

b) A partir del tercer ejercicio posterior al de la escisión, la escidente y las escindidas considerarán el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el penúltimo ejercicio inmediato anterior, es decir, en el ejercicio en que se efectuó la escisión.

En relación a este punto, la Ley no contempla el caso en que la escidente o las escindidas decidan partir de la escisión, acogerse a opciones distintas cada una para el cómputo de dicho impuesto.

3.4 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.4.1 Impuesto acreditable y saldos a favor

No se define la posibilidad del traspaso del impuesto acreditable o de saldos a favor, de este impuesto en caso de una escisión. Cabe mencionar que sí se contempla el traspaso en caso de una fusión de sociedades (artículo 4 LIVA).

3.5 OTROS GRAVAMENES

3.5.1 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Al igual que con lo dispuesto en el IVA, se define la posibilidad del traspaso del impuesto acreditable de este impuesto únicamente en caso de una fusión (artículo 4 LIEPS).

3.5.2 Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

En relación a éste gravamen, debería de contemplarse que las transmisiones de propiedad de automóviles nuevos de la escidente a las escindidas no fueran consideradas como enajenaciones y que las mismas siguieran conservando la característica de "unidades nuevas" y por lo tanto, al momento de su enajenación, causar el impuesto.

3.5.3 Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Unico gravamen que no reconoce a la escisión como una continuación del negocio de la escidente, ya que queda gravada la transmisión de propiedad de inmuebles por éste motivo (artículo 26 ISAI), en contraposición con lo señalado en el Código Fiscal de la Federación que regula de manera general el caso en donde no se considera como una enajenación la transmisión de propiedad en caso de una escisión (artículo 14-A CFF).

CAPITULO 4
COMENTARIOS FISCALES SOBRE LOS TIPOS
DE ESCISIONES RECONOCIDOS

4. COMENTARIOS FISCALES SOBRE LOS TIPOS DE ESCISIONES RECONOCIDOS

4.1 ESCISION DE UNA SOLA SOCIEDAD.

4.1.1 Escisión por integración.

Si bien nuestra legislación fiscal reconoce este tipo de escisión a partir de 1992, en lo personal considero que es poco probable que se de en nuestro medio ya que resulta mucho más práctico que la sociedad escidente subsista con una porción de su patrimonio en lugar de que se constituyan dos nuevas sociedades que absorban todo el patrimonio de la misma. De darse este modelo teórico, sería necesario definir a la escidente y a la escindida.

4.1.2 Escisión por incorporación.

Este modelo de escisión no se contempla dentro de nuestra legislación ya que de incorporarse el patrimonio escindido a sociedades preexistentes, resultarían los siguientes problemas:

1. Pagos provisionales de ISR.- Se tendría que aplicar el coeficiente de utilidad base para los pagos provisionales de la escidente para el cálculo de los mismos en las escindidas preexistentes por la parte proporcional de los ingresos del negocio que se absorbe mientras que por los generados por su actividad normal, se aplicaría su propio coeficiente de utilidad.

2. Costo fiscal de las acciones. En cuanto al costo fiscal de las acciones emitidas por la sociedad escidente y de las emitidas por las sociedades escindidas preexistentes, existe una laguna en nuestra legislación fiscal para su tratamiento, toda vez que como ya se comentó en el capítulo anterior, la disposición legal es muy confusa ya que su interpretación me parece que pretende que el monto original de la inversión ajustado se divida entre el total de acciones emitidas por la escidente más las emitidas por las escindidas preexistentes como consecuencia de la propia escisión, a fin de obtener un costo promedio por cada acción.

3. Reducción del capital social.- Las reglas de excepción que contienen los artículos 120 y 121 de la LISR para el caso de reducción del capital social no se aplicarían de darse este caso de escisión ya que la suma individual del capital social de las escindidas preexistentes más la porción que absorban cada una del capital dividido de la escidente resultaría en un valor de capital social conjunto (tomando en cuenta el de la escidente) mayor que el de la empresa escidente.

4.1.3 Escisión combinada simple.

Este modelo de escisión como se explicó en el punto 1.4.1.2.3, es una combinación de las escisiones por incorporación y por integración, que involucra los mismos aspectos comentados en párrafos anteriores por lo que considero innecesario otros comentarios al respecto.

4.2 OTRAS ESCISIONES.

Dentro de esta clasificación se encuentran los tipos de escisión que se derivan atendiendo a la subsistencia o no de la sociedad escidente. De hecho, los modelos de

escisión que a partir de 1992 se regularon dentro de nuestras leyes tributarias son los referentes a la escisión parcial combinada con la escisión por integración ya comentadas en el capítulo 1, así como la escisión por integración que se involucra con sociedades escindidas no preexistentes.

CAPITULO 5

ASPECTOS CONTABLES

5. ASPECTOS CONTABLES.

5.1. COMENTARIOS SOBRE LA CONTABILIZACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA SOCIEDAD ESCINDIDA.

Es evidente que la determinación de los valores de los diferentes conceptos que intervienen en la escisión de sociedades se obtienen de los estados financieros de la sociedad que se va a escindir, así como también en éstos, se reflejan los efectos de la escisión, tanto en la escidente como de la escindida o las escindidas; sin embargo, los principios de contabilidad nunca van a señalar mecánicas o procedimientos para llevar a cabo una escisión de sociedades. En realidad, el problema no es de tipo contable sino más bien práctico.

Para continuar con este tema, vale la pena recordar que toda escisión de sociedades obedece a una necesidad de los accionistas de dividir las actividades de una entidad jurídica con muy diferentes propósitos, p.e. aspectos de mercado; ventajas de imagen; problemas laborales; definición de responsabilidades; ubicación geográfica; participación de nuevos socios; venta parcial del negocio; separación de riesgos; dificultades entre los mismos socios; etc.

En estas condiciones se puede decir que cada escisión es diferente, por lo que, dependiendo de los propósitos y características de cada caso, se podrá determinar la forma de dividir los activos, de asignar pasivos y, en su caso, de identificar partidas del capital contable, para finalmente integrar la porción o las porciones que se van a escindir, sin que para este procedimiento actualmente existan reglas. En todo caso, las reglas serán dictadas, por las características, necesidades individuales del negocio y por el buen juicio de los accionistas.

En realidad, se trata de un registro muy sencillo donde quizá lo único complejo para su contabilización sería lo dispuesto por el argentino Fowler Newton (12) quien señala la aplicabilidad de por lo menos dos criterios:

- a) "Computar los activos y pasivos correspondientes a la empresa escindida en base a sus valores corrientes al momento de la escisión, tal como ocurre cuando se produce un aporte en especie en la constitución de una nueva empresa."
- b) "Mantener los valores contables reflejados en los libros de la sociedad escidente."

Esta dificultad no se da en nuestro medio ya que los valores contables de un ente económico que prepare su información financiera conforme a lo dispuesto en los principios de contabilidad generalmente aceptados, estarán actualizados.

La escisión implica el traspaso del valor original con la cuenta respectiva a su revalorización. En consecuencia, el capital social que se cancela será el histórico y a ese valor se constituirá la nueva empresa pero llevará consigo el monto adicional por su revalorización. "Si es así, la escisión no implica para la sociedad escidente, resultado alguno" (12).

Supongamos que la empresa "X" con el balance siguiente se escindirá y segmentará de su capital social, la cantidad de N\$1,000:

| | | |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Activos | N\$ 10,000 | |
| Pasivos | | N\$ 4,000 |
| Capital social | | 2,000 |
| Otras ctas de capital (incluye B10) | | 4,000 |
| | <u>N\$ 10,000</u> | <u>N\$ 10,000</u> |
| | ===== | ===== |

Sobre la base de que la escisión proceda de una separación matemática en la proporción del 50%, corresponderá separar N\$5,000 de activos, N\$2,000 de pasivos y N\$2,000 de otras cuentas de capital social, el monto escindido conformará una nueva sociedad, la "Z".

En consecuencia, el asiento contable que se elaborará en "X" será:

- 1 -

| | | |
|---------------------------------------|------------------|------------------|
| Pasivos | N\$ 2,000 | |
| Capital social | 1,000 | |
| Otras ctas. de capital (incluye B-10) | 2,000 | |
| Activos | | N\$ 5,000 |
| | <u>N\$ 5,000</u> | <u>N\$ 5,000</u> |
| | ===== | ===== |

- Para reducir el capital social en N\$2,000 y las otras cuentas en la misma proporción por la escisión del mismo. -

La empresa "Z" por su parte, hará los asientos de constitución respectivos que se resumirán en:

- 1 -

| | | |
|---------------------------------------|------------------|------------------|
| Activos | N\$ 5,000 | |
| Pasivos | | N\$ 2,000 |
| Capital social | | 1,000 |
| Otras ctas. de capital (incluye B-10) | | 2,000 |
| | <u>N\$ 5,000</u> | <u>N\$ 5,000</u> |
| | ===== | ===== |

- Asiento de constitución de la sociedad con motivo de la escisión. -

Cabe preguntarse si es válido iniciar la empresa "Z" con las otras cuentas de capital, incluyendo los efectos de B-10 por N\$2,000, ya que en realidad representan el valor de la nueva inversión y debieran formar parte de la aportación inicial, es decir del capital social.

Quizá lo más sencillo podría ser capitalizar las otras cuentas de capital antes de la escisión, pero si éstas fueran negativas, el resultado sería una inversión menor.

Si al respecto se considera lo que se señala en el boletín C-11 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, titulado "El Capital Contable" en su párrafo segundo, "El capital contable es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por las aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o por circunstancias que afecten a una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución. De acuerdo a su origen, el capital contable está formado por un capital contribuido y un capital ganado o déficit, en su caso" (13).

Si la aportación que hacen los socios a la escindida representa su derecho sobre los activos netos que se segregan de la escidente, pero a su vez, éstos implican una ganancia que se originó por la contribución original o por otras circunstancias posteriores, pero que no se realiza porque la escisión significa la continuación del negocio original simplemente segregado, debiera efectuarse el traspaso en base a los números originales.

Adicionalmente, el Boletín A-1 de Principios de Contabilidad emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos titulado "Esquema de la teoría Básica de la Contabilidad Financiera" en su párrafo 43, señala que "La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus

estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos" (13). La escisión no representa el inicio de un nuevo negocio, sino la continuación del proveniente de la escidente solamente que bajo otras características, por lo que son válidas las cifras históricas como tales y las modificaciones de ellas, también como tales, por el paso del tiempo.

Uno de los principios básicos para el registro de la escisión es precisamente el hecho de que es el mismo accionista quien la realiza, sin registrar ni utilidad ni pérdida por la segregación de su inversión que sigue siendo la misma pero ahora dividida en una o varias sociedades; además, ésta sería la diferencia entre la escisión y la constitución tradicional de un negocio por medio de aportación de capital y enajenación posterior, la escisión es sólo la separación del negocio original para continuarlo en base a un beneficio operativo, administrativo o fiscal.

5.2 COMENTARIOS SOBRE LA VALUACION DE LA PARTICIPACION SOCIAL.

La valuación de la participación social de cada socio de una sociedad en proceso de escindirse, dependerá de los acuerdos que al efecto definan los socios de la misma; sin embargo, independientemente del camino que se tome para determinar las participaciones accionarias, el conjunto de ellas no podrá exceder al valor patrimonial de la sociedad a la fecha en que se escinda.

Existen ciertos mecanismos y criterios que pueden utilizarse para cuantificar la participación de los accionistas así como la división del patrimonio de la sociedad escidente, tanto por la porción que permanece en ella como de la parte que se transfiere a las escindidas.

5.2.1 Escisión en forma proporcional a la participación social.

Escisión en su forma más simple cuya división del patrimonio social de la escidente, es decir, su activo, pasivo y capital, se efectúa en las mismas proporciones en que cada uno de los accionistas participe en el capital social. Cabe mencionar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tácitamente sólo reconoce este criterio en donde se asigna a cada socio la parte proporcional que le corresponde del capital social.

Si se parte de la premisa de que la escisión de la empresa "A" será en proporción al 25% de su patrimonio social para constituir con él la empresa "B", el resultado sería el siguiente:

| | SALDOS CIA "A" ESCIDENTE | PORCION A ESCINDIR 25% | SALDOS CIA "A" DESP ESC | SALDOS CIA "B" ESCINDIDA |
|-----------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|
| ACTIVO | | | | |
| Efectivo e inversiones temporales | N\$135,000 | N\$135,000 | N\$135,000 | N\$135,000 |
| Cuentas por cobrar | 150,000 | 37,500 | 112,500 | 37,500 |
| Impuestos por recuperar | 180,000 | 45,000 | 135,000 | 45,000 |
| Inventarios | 410,000 | 102,500 | 307,500 | 102,500 |
| Maquinaria y equipo neto | 1,300,000 | 325,000 | 975,000 | 325,000 |
| TOTAL ACTIVO | N\$2,175,000 | N\$645,000 | N\$1,665,000 | N\$645,000 |
| PASIVO | | | | |
| Cuentas por pagar | N\$350,000 | N\$87,500 | N\$262,500 | N\$87,500 |
| Prestamos bancarios | 530,000 | 132,500 | 397,500 | 132,500 |
| Impuestos por pagar | 100,000 | 25,000 | 75,000 | 25,000 |
| Otras cuentas por pagar | 60,000 | 15,000 | 45,000 | 15,000 |
| Total pasivo | 1,040,000 | 260,000 | 780,000 | 260,000 |
| CAPITAL CONTABLE | | | | |
| Capital social | 452,000 | 113,000 | 339,000 | 113,000 |
| Reserva legal | 33,000 | 8,250 | 24,750 | 8,250 |
| Utilidades acumuladas | 440,000 | 110,000 | 330,000 | 110,000 |
| Actualización del capital | 210,000 | 52,500 | 157,500 | 52,500 |
| Total Capital Contable | 1,135,000 | 283,750 | 851,250 | 283,750 |
| PASIVO MAS CAPITAL | N\$2,175,000 | N\$543,750 | N\$1,631,250 | N\$543,750 |

En cuanto a la división de los rubros de impuestos por recuperar y por pagar, en vista de que las leyes tributarias no contemplan dicho aspecto, sería necesario que se presentara una confirmación de criterio ante la autoridad fiscal para obtener su autorización específica.

5.2.2 Escisión con un valor agregado a la participación proporcional.

Cuando la escisión de una sociedad sea como consecuencia de la separación de sus socios, difícilmente la valuación de la participación accionaria de cada accionista podría hacerse sólo considerando la proporcionalidad en que cada uno de ellos participe en el capital social ya que más de alguno reclamará un valor agregado, sea por haber generado la mayor parte del negocio, por haber sido de los socios fundadores o bien por haber atraído a la mayor parte de la clientela.

Bajo tal contexto, se pueden observar dos puntos de vista para proceder a la valuación de dicho valor agregado a la participación proporcional:

- a) Escisión donde a la escindida se le reconozca un valor superior en los activos aportados o un valor inferior en los pasivos transferidos.
- b) Escisión en donde dicho valor agregado deba reconocerse en la escidente.

Para ambos puntos de vista, dicho valor agregado debe determinarse en función a la valuación de los activos o de los pasivos, o de ambos ya que no podrá generarse derivado de una valuación especial del capital contable, ya que de conformidad con la LGSM, las utilidades generadas deben de repartirse entre los accionistas en la misma proporción en que cada uno de ellos participe dentro del capital social.

De esta manera, si un accionista es propietario del 45% del capital social de la escidente, deberá de ser sujeto de reparto en el mismo porcentaje en que participa, de las utilidades generadas (utilidades acumuladas, reserva legal, cuentas de actualización, etc.), de tal forma que cualquier tratamiento diferente puede considerarse como un acto ilegal.

5.2.2.1 Reconocimiento del valor agregado.

Al determinarse un valor agregado en función a la valuación de las cuentas de balance en mayor o menor proporción que a la que correspondería de una valuación proporcional igual a la participación accionaria que tenían los socios de la escidente, se origina una diferencia en consecuencia, que debe ser reconocida tanto en la escidente como en la escindida.

En la escindida, dicha diferencia debe reflejarse dentro del capital contable en un renglón diferente del capital social, bajo el nombre de "prima o utilidad ganada por escisión" si el valor del activo recibido hubiere sido superior o bien si el valor del pasivo fuere inferior, ya que debemos recordar que la suma aritmética del capital social de la escindida más el capital social de la escidente debe ser igual al capital social de ésta última antes de que sufriera el proceso de la división de su patrimonio.

De igual manera, en la escidente el registro de la diferencia también debiera de incorporarse al capital contable en un renglón aparte que pueda identificar fácilmente al lector dicho efecto denominado "descapitalización o pérdida generada por escisión".

El nombre de las cuentas en ambos casos carece de importancia, ya que es importante que se reconozca dicha diferencia. Cabe recordar que el efecto puede ser al contrario, es

decir, que en la empresa escidente se genere la utilidad o prima ganada y en la escindida la pérdida generada debido a la transmisión en diferente proporción de las cuentas de balance en relación con la proporción accionaria de la escidente.

Aunque nuestra legislación mercantil no reconoce una distribución de utilidades diferente a la proporción del capital social que cada socio posea, creo que es necesario que ésta situación se regule ya que existen cuentas del capital social cuyo reparto en caso de una división patrimonial no podrá efectuarse considerando dicho criterio de proporcionalidad, como el caso de las cuentas de actualización del capital contable que debiera de hacerse en función de las cuentas que se estén transfiriendo, por ejemplo, si todo el activo de la empresa escidente se asigna a la escindida, debiera de asignarse de igual manera el resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANM) además de la parte proporcional de la actualización del capital social bajo el criterio de proporcionalidad.

Bajo otro criterio, si la división del capital se efectuara identificando por cada accionista sus aportaciones específicas realizadas a distintas fechas, entonces la actualización que se escinde debiera de cuantificarse atendiendo a la antigüedad del capital que se esté aportando a la escindida.

5.2.2.1.1 Consideraciones fiscales para el reconocimiento del valor agregado.

La LISR aún no reconoce esta diferencia por la valuación derivada de la transferencia de cuentas de balance bajo criterios distintos al de proporcionalidad, pero considero que en ambos casos "prima ganada o pérdida generada por escisión" no debiera de generar efecto fiscal alguno, ya que el diferencial es origen de un acto (escisión) registrado en el acuerdo de escisión de la sociedad y no por el transcurso normal de sus operaciones.

5.2.2.1.2 Consideraciones mercantiles del reconocimiento del valor agregado.

Como lo mencioné en párrafos anteriores, tampoco existe regulación mercantil al respecto, lo que considero no implica impedimento alguno que no pueda ser capitalizada por decisión de la asamblea de accionistas, la "prima ganada por escisión" derivada de tener derecho a un mayor activo o a un menor pasivo en caso de una división patrimonial con bases distintas al criterio de proporcionalidad y dado que las acciones que se emitieren por dicha capitalización no son derivadas de aportaciones reales, su tratamiento fiscal debiera correr la misma suerte que la capitalización de utilidades generadas.

En cuanto a la "pérdida generada por escisión" reconocida por la asamblea de accionistas, ésta puede ser liquidada a través de otros rubros del capital contable o bien por la aportación específica por parte de los accionistas, comparándose con el tratamiento que se sigue para las pérdidas contables generadas y que se deciden absorber.

5.2.2.1.3 Valuación del valor agregado.

Tomando como referencia el ejemplo mostrado en el punto 5.2.1, pero considerando que en la empresa escindida "A" se reconoce el 100% del activo fijo, se generaría una prima ganada por escisión y una pérdida generada por escisión respectivamente que se registraría conforme a lo siguiente:

| | SALDOS CIA "A" ESCINDENTE | PORCION A ESCINDIR 25% | SALDOS CIA "A" DESP ESC | SALDOS CIA "B" ESCINDIDA |
|-----------------------------------|---------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|
| ACTIVO | | | | |
| Efectivo e inversiones temporales | N\$135,000 | (N\$33,750) | N\$101,250 | N\$33,750 |
| Cuentas por cobrar | 150,000 | (37,500) | 112,500 | 37,500 |
| Impuestos por recuperar | 180,000 | (45,000) | 135,000 | 45,000 |
| Inventarios | 410,000 | (102,500) | 307,500 | 102,500 |
| Maquinaria y equipo neto | 1,300,000 | - | 1,300,000 | 0 |
| TOTAL ACTIVO | N\$2,175,000 | (N\$218,750) | N\$1,956,250 | N\$218,750 |
| PASIVO | | | | |
| Cuentas por pagar | N\$350,000 | (N\$87,500) | N\$262,500 | N\$87,500 |
| Prestamos bancarios | 530,000 | (132,500) | 397,500 | 132,500 |
| Impuestos por pagar | 100,000 | (25,000) | 75,000 | 25,000 |
| Otras cuentas por pagar | 60,000 | (15,000) | 45,000 | 15,000 |
| Total Pasivo | 1,040,000 | (260,000) | 780,000 | 260,000 |
| CAPITAL CONTABLE | | | | |
| Capital social | 452,000 | (113,000) | 339,000 | 113,000 |
| Reserva legal | 33,000 | (8,250) | 24,750 | 8,250 |
| Utilidades acumuladas | 440,000 | (110,000) | 330,000 | 110,000 |
| Actualizacion del capital | 210,000 | (52,500) | 157,500 | 52,500 |
| Prima ganada por escision | - | - | 325,000 | - |
| Perdida generada por escision | - | 325,000 | - | (325,000) |
| Total Capital Contable | 1,135,000 | 41,250 | 1,176,250 | (41,250) |
| PASIVO MAS CAPITAL | N\$2,175,000 | (N\$218,750) | N\$1,956,250 | N\$218,750 |

5.3 ESCISION DE UNA SOCIEDAD CON RECONOCIMIENTOS ESPECIALES.

Al igual que en el caso de escisiones generadas por la separación de los socios, pueden existir casos en que ciertos activos y pasivos deben de reconocerse bajo un trato especial, ya que no pueden ser sujetos de división sólo por acuerdo de la asamblea de accionistas, sea por que los acreedores no lo permitan, sin que se opongan a la escisión o bien, que se opongan a la misma pero que se llegue a un acuerdo con ellos y la deuda permanezca en su totalidad con la escidente, así como en el caso de que se presenten cuentas por cobrar que por su problemática de recuperación, debieran de quedar totalmente dentro de la escidente; otros casos serían inversiones o pasivos bancarios a largo plazo, que a la fecha de la resolución de escisión tengan que permanecer en la escidente.

Sea cual fuere el caso, la problemática que se origina puede resolverse mediante el reconocimiento en la sociedad escidente, en la escindida o en ambas, de un crédito o una deuda, a favor o a cargo de la otra, precisamente para compensar el crédito o la deuda original que permanecen en la escidente o que deban de transferirse en su totalidad a la escindida.

Considerando las cifras del caso anterior, de tal manera que la cuenta por cobrar de la sociedad que se escinde por N\$150,000 debe de transferirse a la escindida en su totalidad y, por otro, que el préstamo bancario por N\$530,000 debe de permanecer en ésta ya que los activos fijos que se tienen en garantía quedarán en la escidente y siguiendo con la misma proporción en cuanto a la división del patrimonio del 25% en cuanto a la aportación del patrimonio de la escidente a la escindida, el resultado sería el siguiente:

| | SALDOS CIA "A" ESCIDENTE | PORCION A ESCINDIR 25% | SALDOS CIA "A" DESP ESC | SALDOS CIA "B" ESCINDIDA |
|-----------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|
| ACTIVO | | | | |
| Efectivo e inversiones temporales | N\$135,000 | (N\$33,750) | N\$101,250 | N\$33,750 |
| Cuentas por cobrar | 150,000 | (150,000) | 0 | 150,000 |
| Impuestos por recuperar | 180,000 | (45,000) | 135,000 | 45,000 |
| Cuentas por cobrar a escindida | - | - | 245,000 | - |
| Inventarios | 410,000 | (102,500) | 307,500 | 102,500 |
| Maquinaria y equipo neto | 1,300,000 | (325,000) | 975,000 | 325,000 |
| TOTAL ACTIVO | N\$2,175,000 | (N\$656,250) | N\$1,763,750 | N\$656,250 |
| PASIVO | | | | |
| Cuentas por pagar | N\$350,000 | (N\$87,500) | N\$262,500 | N\$87,500 |
| Préstamos bancarios | 530,000 | 0 | 530,000 | 0 |
| Impuestos por pagar | 100,000 | (25,000) | 75,000 | 25,000 |
| Otras cuentas por pagar | 60,000 | (15,000) | 45,000 | 15,000 |
| Cuentas por pagar escidente | - | (245,000) | - | 245,000 |
| Total Pasivo | 1,040,000 | (372,500) | 912,500 | 372,500 |
| CAPITAL CONTABLE | | | | |
| Capital social | 452,000 | (113,000) | 339,000 | 113,000 |
| Reserva legal | 33,000 | (8,250) | 24,750 | 8,250 |
| Utilidades acumuladas | 440,000 | (110,000) | 330,000 | 110,000 |
| Actualización del capital | 210,000 | (52,500) | 157,500 | 52,500 |
| Total Capital Contable | 1,135,000 | (283,750) | 851,250 | 283,750 |
| PASIVO MAS CAPITAL | N\$2,175,000 | (N\$656,250) | N\$1,763,750 | N\$656,250 |

La cancelación de ambas cuentas se efectuaría en la fecha en que la escindida recuperara la cuenta por cobrar por N\$150,000, de la cual el 75% corresponde a la escidente y de igual manera, cuando ésta última deba liquidar el préstamo bancario por N\$530,000, que en un 25% corresponde a la escindida.

5.4 ESTADOS FINANCIEROS DE LA ESCISION.

Para mostrar los estados financieros así como los movimientos contables que surgirían con motivo de una escisión, considerando las cifras del ejemplo anterior donde se reconoció una prima ganada por escisión por N\$325,000 en la escidente, una pérdida generada por escisión por la misma cantidad en la escindida, una cuenta por cobrar a la escindida y por pagar a la escidente por N\$245,000 respectivamente, se obtienen los siguientes movimientos:

| BALANCE DE ESCISION SOCIEDAD ESCINDENTE "A" | | | |
|--|---------------------|---------------------------|---------------------|
| <i>ACTIVO</i> | | <i>PASIVO</i> | |
| Circulante: | | Circulante: | |
| Efectivo | N\$135,000 | Cuentas por pagar | N\$350,000 |
| Cuentas por cobrar | 150,000 | Préstamos bancarios | 530,000 |
| Impuestos por recuperar | 180,000 | Impuestos por pagar | 100,000 |
| Inventarios | 410,000 | Otras cuentas por pagar | 60,000 |
| Total circulante | <u>875,000</u> | Total pasivo | <u>1,040,000</u> |
| Maquinaria y equipo neto | 1,300,000 | <i>CAPITAL CONTABLE</i> | |
| | | Capital Social | 452,000 |
| | | Reserva legal | 33,000 |
| | | Utilidades acumuladas | 440,000 |
| | | Actualización del capital | 210,000 |
| | | Total Capital Contable | 1,135,000 |
| TOTAL ACTIVO | <u>N\$2,175,000</u> | PASIVO MAS CAPITAL | <u>N\$2,175,000</u> |

Asientos de diario a correr en la escisión de las cuentas de balance de la sociedad "A":

- 1 -

| | debe | haber |
|---------------------------------|------------|------------|
| Cuentas por pagar | N\$87,500 | |
| Impuestos por pagar | 25,000 | |
| Otras cuentas por pagar | 15,000 | |
| Capital social | 113,000 | |
| Utilidades acumuladas | 110,000 | |
| Reserva Legal | 8,250 | |
| Act del Capital contable | 52,500 | |
| Ctas por cob escidente "B" (1a) | 245,000 | |
| Prima ganada por escisión (2a) | | N\$325,000 |
| Efectivo | | 33,750 |
| Impuestos por recuperar | | 45,000 |
| Cuentas por cobrar | | 150,000 |
| Inventarios | | 102,500 |
| | N\$656,250 | N\$656,250 |

-Para escindir el balance en proporción al 25% del capital social y reconocer movtos de escisión

La cuenta por cobrar con la sociedad escidente se generó al reconocer un cargo como sigue:

- 1a -

| | |
|--|-------------|
| 1. Préstamos bancarios que no fueron escindidos, de los cuales un 25% corresponde a la sociedad escindida (N\$530,000 x 25%) | N\$ 132,500 |
| 2. Cuentas por cobrar que fueron escindidas en su totalidad de las cuales un 75% corresponde a la sociedad escidente. | 112,500 |
| | N\$ 245,000 |

La prima por escisión se originó al reconocer un valor agregado a la participación social de los accionistas de la sociedad "A" ya que el activo fijo no fué escindido:

- 2a -

Préstamos bancarios que no fueron escindidos, de los cuales un 25% corresponde a la sociedad escindida (N\$530,000 x 25%)

N\$ 132,500

Los asientos del mayor a registrarse en la sociedad escidente " A " son como sigue:

| Efectivo | | Cuentas por cobrar | | Impuestos por recuperar | |
|---------------------------|--------------|--------------------------|--------------|------------------------------|--------------|
| SI) 135,000 | 33,750 (I) | SI)150,000 | 150,000 (I) | SI) 180,000 | 45,000 (I) |
| SF) 101,250 | | | | SF) 135,000 | |
| | | | | | |
| Inventarios | | Cuentas por pagar | | Impuestos por pagar | |
| SI) 410,000 | 102500 (I) | 1) 87,500 | 350,000 (I) | 1) 25,000 | 100,000 (SI) |
| SF) 307,500 | | | 262,500 (SF) | | 75,000 (SF) |
| | | | | | |
| Otras cuentas por pagar | | Capital Social | | Utilidades acumuladas | |
| 1) 15,000 | 33,750 (SI) | 1) 113,000 | 452,000 (SI) | 1) 110,000 | 440,000 (SI) |
| | 262,500 (SF) | | 339,000 (SF) | | 330,000 (SF) |
| | | | | | |
| Reserva Legal | | Actual. Capital Contable | | Cuentas por cobrar escindida | |
| 1) 8,250 | 33,000 (SI) | 1) 52,500 | 210,000 (SI) | 1)245,000 | |
| | 24,750 (SF) | | 157,500 (SF) | | |
| | | | | | |
| Prima ganada por escisión | | | | | |
| | | | 325000 (I) | | |

El balance general de la sociedad escidente " A " después de la escisión será:

| BALANCE GENERAL | | SOCIEDAD ESCIDENTE "A" | |
|------------------------------|--------------------|-------------------------------|--------------------|
| ACTIVO | | PASIVO | |
| Circulante: | | Circulante: | |
| Efectivo | \$101,250 | Cuentas por pagar | \$262,500 |
| Impuestos por recuperar | 135,000 | Prestamos bancarios | 530,000 |
| Cuentas por cobrar escindida | 245,000 | Impuestos por pagar | 75,000 |
| Inventarios | 307,500 | Otras cuentas por pagar | 45,000 |
| Total circulante | 788,750 | Total pasivo | 912,500 |
| | | | |
| Maquinaria y equipo neto | 1,300,000 | CAPITAL CONTABLE | |
| | | Capital Social | 339,000 |
| | | Reserva legal | 24,750 |
| | | Utilidades acumuladas | 330,000 |
| | | Actualizacion del capital | 157,500 |
| | | Prima ganada por escision | 325,000 |
| | | Total Capital Contable | 1,176,250 |
| TOTAL ACTIVO | \$2,088,750 | PASIVO MAS CAPITAL | \$2,088,750 |

Los asientos de apertura de la sociedad escindida " B " serán los siguientes:

| - SI - | | debe | haber |
|-----------------------------|---------------------------------|-------------------|-------------------|
| Efectivo | | N\$33,750 | |
| Cuentas por cobrar | | 150,000 | |
| Impuestos por recuperar | | 45,000 | |
| Inventarios | | 102,500 | |
| Perd. generada por escisión | | 325,000 | |
| | Cuentas por pagar | | N\$87,500 |
| | Impuestos por pagar | | 25,000 |
| | Otras cuentas por pagar | | 15,000 |
| | Capital Social | | 113,000 |
| | Utilidades acumuladas | | 110,000 |
| | Reserva Legal | | 8,250 |
| | Act. del capital contable | | 52,500 |
| | Clas. por pagar escidente " A " | | 245,000 |
| | | N\$656,250 | N\$656,250 |

A continuación se presentan los asientos de mayor de éstos movimientos en la sociedad escindida " B ":

| | | |
|-------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Efectivo | Cuentas por cobrar | Impuestos por recuperar |
| SI) 35,000 | SI) 150,000 | SI) 45,000 |
| | | |
| Inventarios | Cuentas por pagar | Impuestos por pagar |
| SI) 102,500 | 87,500 (SI) | 25,000 (SI) |
| | | |
| Otras cuentas por pagar | Capital Social | Utilidades acumuladas |
| 15,000 (SI) | 113,000 (SI) | 110,000 (SI) |
| | | |
| Reserva Legal | Actual. Capital Contable | Ctas por pagar escidente |
| 8,250 (SI) | 52,500 (SI) | 245,000 (SI) |
| | | |
| | Perd. generada por escisión | |
| | SI) 325,000 | |

El balance general inicial, producto de la escisión del 25% del capital social de la sociedad escidente " A " , en la sociedad escindida " B " será:

| |
|-------------------------------|
| BALANCE GENERAL |
| SOCIEDAD ESCINDIDA "B" |

| <i>ACTIVO</i> | | <i>PASIVO</i> | |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------------|-------------------------|
| <i>Circulante:</i> | | <i>Circulante:</i> | |
| Efectivo | \$33,750 | Cuentas por pagar | \$87,500 |
| Cuentas por cobrar | 150,000 | Impuestos por pagar | 25,000 |
| Impuestos por recuperar | 45,000 | Otras cuentas por pagar | 15,000 |
| Inventarios | 102,500 | Ctas por pagar escidentes | 245,000 |
| Total circulante | <u>331,250</u> | Total pasivo | <u>372,500</u> |
| | | <i>CAPITAL CONTABLE</i> | |
| | | Capital Social | 113,000 |
| | | Reserva legal | 8,250 |
| | | Utilidades acumuladas | 110,000 |
| | | Actualizacion del capital | 52,500 |
| | | Perd generada por escision | (325,000) |
| | | Total Capital Contable | <u>(41,250)</u> |
| TOTAL ACTIVO | <u><u>\$331,250</u></u> | PASIVO MAS CAPITAL | <u><u>\$331,250</u></u> |

CAPITULO 6

ASPECTOS LABORALES

6. ASPECTOS LABORALES

6.1. CONSIDERACIONES GENERALES LABORALES DERIVADAS DE UNA ESCISION.

La escisión de sociedades genera, en principio, la separación de la fuente de trabajo, ya sea creando una nueva o incorporando a otra ya existente (escisión por integración o escisión por incorporación, respectivamente).

En realidad, no se trata de una modificación a las relaciones de trabajo se entiende ésta como "la transformación de los derechos y deberes del vínculo laboral" (14) ya que el trabajo que cada quien venía realizando permanece igual, sólo que con la escisión ha cambiado el patrón, en términos formales, pues sigue existiendo el mismo capital sólo que segregado de como existía.

Sin embargo, la solución al problema laboral no es igual en todos los casos de escisión, ya que ésta dependerá del tipo que se lleve a cabo; las relaciones individuales o colectivas se deben analizar antes de tomar la decisión de escindirse.

La escisión afecta a los tres elementos que intervienen en cualquier contrato laboral (trabajador, patrón y relación laboral), mismos que se definen en la Ley Federal del Trabajo como sigue:

Art. 8.- Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Art.10.- Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Art.20.- Se entiende por Relación de Trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

El primer elemento afectado es la relación de trabajo, cualquiera que sea el tipo de escisión que se adopte, ya que implica una sustitución patronal .

Si lo que ha cambiado en una escisión es el patrón, se presenta una transmisión de la relación jurídica de naturaleza mercantil con efectos laborales. "El término sustitución de patrón expresa el principio de que la transmisión de la propiedad de la empresa, unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, no disuelve ni afecta en forma alguna las relaciones de trabajo"(15).

Los trabajadores que antes trabajaban para la escidente ahora trabajan para la escindida, con la única diferencia de que ha cambiado el patrón, diferencia relativa, ya que a final de cuentas, siguen existiendo los mismos accionistas.

En la escisión por integración, desaparece por completo el patrón original ya que la sociedad escidente se disuelve en consecuencia, terminando la relación de trabajo y en por lo tanto, es causal de la terminación laboral conforme al artículo 53-III, de la LFT que establece:

Art.53-III.- Son causas de terminación de las relaciones de trabajo - La terminación de la obra o vencimiento del término o inversión del capital, de conformidad con los artículos 36, 37 y 38, de la duración de las relaciones de trabajo.

En el caso de la escisión por incorporación, la escindida conserva las obligaciones derivadas de la responsabilidad laboral, a menos que con la escisión, también se escindan a los trabajadores por ya no ser necesarios sus servicios para la sociedad escindida, afectándose por tanto, a los tres elementos del contrato laboral, enfrentándonos a dos tipos de problemas ya que puede suceder que sean transferidos a otra sociedad o bien, tengan que ser liquidados.

Si los servicios de los trabajadores ya no son requeridos, tendrán que ser liquidados, ya sea por terminación individual o colectiva, mismas que deberán ser manejadas conforme a la LFT bajo una "terminación individual" o como un "conflicto colectivo de naturaleza económica", teniendo este último que justificarse ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje; este conflicto además de ser muy largo por la necesidad de demostrar que la reducción de trabajadores es necesaria, siempre se estará latente la amenaza de un emplazamiento a huelga cuyo efecto es suspender su trámite. Al respecto, la LFT marca lo siguiente:

Art.900.- Los conflictos colectivos de naturaleza económica, son aquellos cuyo planteamiento tiene por objeto la modificación o implantación de nuevas condiciones de trabajo, o bien, la suspensión o terminación de las relaciones colectivas de trabajo, salvo que la presente ley señale otro procedimiento.

Art.902.- El ejercicio del derecho de huelga suspende la tramitación de los conflictos colectivos de naturaleza económica, pendientes ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, salvo que los trabajadores manifiesten por escrito, estar de acuerdo en someter el conflicto a la decisión de la junta.

Por el contrario, si no hay liquidación sino transferencia, aunque no haya reglamentación al respecto, si hay disposiciones respecto de sus consecuencias en la mencionada "sustitución patronal", donde los trabajadores no tienen derecho de ir en contra del nuevo patrón, si sus condiciones de trabajo no se modifican.

A este respecto cabe hacer la aclaración del concepto de "sustitución patronal" por lo delicado de sus consecuencias, ya que la sustitución implica que al trabajador no se le han modificado sus condiciones de trabajo; precisamente por ello, no tiene derecho a oponerse, pero si las condiciones cambiaran, entonces en este caso, no opera la sustitución patronal ya que se interpretará que el patrón sustituido (la sociedad escidente) incurrió en una falta de probidad (artículo 51 fracc. II LFT) al actuar de manera unilateral cambiándole las condiciones de trabajo y por tanto, el trabajador tendrá derecho a la acción rescisoria del contrato y a exigirle a la sociedad escidente, el pago de la indemnización correspondiente (artículo 50 LFT).

En la sustitución patronal, la sociedad escidente conserva responsabilidad solidaria con la escidente por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo y de la Ley, nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual, únicamente la responsabilidad será del nuevo patrón (artículo 41 LFT), es decir, la sustitución patronal no se da en forma automática, sino que implica que se presenten los avisos de sustitución ante las autoridades laborales, incluyendo al propio sindicato.

Como sustitución patronal la LFT en su artículo 41 nos menciona que "la sustitución patronal no afectará las relaciones de trabajo de la empresa o establecimiento.

El patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo y de la ley, nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de seis meses; concluido éste, subsistirá únicamente la responsabilidad del nuevo patrón"

Si bien es cierto que los trabajadores no tienen derecho de ir en contra del patrón sustituto cuando no se modifiquen las condiciones de trabajo, debe tenerse en cuenta que si la escisión implica un cambio de domicilio, sí puede provocar la afectación de las relaciones de trabajo y caer en la rescisión del contrato por falta de probidad del patrón, por lo que en tales casos se insiste, no debe tomarse la decisión en forma unilateral, sino obtener el consentimiento de los trabajadores que se vayan a transferir. (artículos 25 y 31 LFT)

Un aspecto muy importante que se debe cuidar para tomar la decisión de escindirse, es la existencia del contrato colectivo, ya que en la sociedad escidente, los trabajadores que permanecen no deben sufrir modificación en sus condiciones laborales, salvo las relativas a las áreas escindidas, ya que aquí opera una reducción o terminación parcial del contrato.

El problema surge cuando los trabajadores van a pasar a otra sociedad en cuyo caso una solución puede ser terminar las relaciones de trabajo con la escindida e iniciar otro contrato con la nueva sociedad que se crea con motivo de la escisión.

De lo anterior puedo concluir que antes de decidir el llevar a cabo la escisión que implique transferencia de trabajadores, deberá de analizarse y cuantificarse el problema laboral, ya que puede ser que desde el punto de vista mercantil o fiscal, se obtengan ciertos beneficios, los cuales pueden ser totalmente nulificados por el problema laboral.

6.2. PROBLEMAS CON LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

Otro problema en materia laboral que provoca la escisión es la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU), ya que si la escisión implica que la escidente siga existiendo resultará que una parte de la empresa se queda en la escidente y otra se transfiere a una nueva sociedad.

Si los trabajadores transferidos tuvieran derecho sólo a las utilidades transferidas a la nueva empresa, no habría problema porque como se dijo, la utilidad escindida está arrastrando la parte de la utilidad que se generó en la escidente, antes de consumarse la escisión; sin embargo, conforme a las disposiciones laborales, los trabajadores transferidos a través del reconocimiento de la sustitución patronal, también tienen derecho a las utilidades de la escidente computados por el tiempo en el que ahí laboraron, dejando en desventaja a los trabajadores que no fueron transferidos o que se quedaron en la sociedad escidente, ya que éstos sólo podrán participar en la parte de las utilidades que no fue escindida y los otros se harían acreedores a doble pago de PTU.

Una solución podría ser que se procurará que la escisión coincidiera con el cierre de ejercicio para evitar escindir resultados y para resolver el problema de doble pago de PTU a los trabajadores que se transfieran.

Otra opción sería que la PTU correspondiente a la entidad que sufre el proceso de escisión, debiera computarse en dos partes, una por los meses transcurridos desde el inicio del ejercicio hasta el último mes antes de consumir la escisión, debiendo calcular a ésta fecha una utilidad fiscal base para la determinación de dicha PTU.

CONCLUSIONES

Es evidente que la falta de una reglamentación más completa por parte de nuestra legislación mercantil y fiscal sobre la escisión de sociedades mercantiles ha originado una inconsistencia de interpretación entre la comunidad fiscal, administrativa y financiera relacionada con la conducción de los negocios.

He tratado de exponer un análisis sobre el tema con fundamentos teóricos y elementos prácticos para que éstos, en su conjunto, puedan servir de base firme para su aplicación. Dada la evolución de los mercados económicos y la eminente apertura de nuevos negocios como consecuencia del Tratado de Libre Comercio, esta figura jurídica puede ser de suma utilidad integrar los mismos, como una reorganización de sociedades.

Mi propósito al desarrollar esta investigación es el de definir de alguna manera, las bases contables, legales y fiscales para su aplicación. Sin lugar a dudas, su aplicación deberá ser en función de las necesidades de cada entidad económica.

Sin embargo, resulta lógico que requerirá de una mayor reglamentación por parte de las nuestras autoridades en el futuro para evitar errores de interpretación en su realización, cosa que ya se ha puesto en práctica por los legisladores al incorporar en el cuerpo de las leyes fiscales y mercantiles, conceptos que han venido a aclarar de alguna manera esas lagunas que habíamos tenido en el pasado.

Como resultado de mi trabajo de investigación puedo definir lo siguiente:

1. La escisión de sociedades es una transmisión parcial o total del patrimonio de una empresa existente a otras entidades que se crean expresamente para ello a cambio de títulos de éstas últimas.

2. Los elementos comunes que caracterizan una escisión de sociedades son:
 - Participación de una sociedad escidente.
 - Trasmisión a título universal de una parte de su patrimonio .
 - Reducción de su patrimonio social .
 - Constitución de las escindidas que surgen como motivo de esa transmisión del patrimonio social.
 - El intercambio de nuevos títulos entre los accionistas de la escidente y de la escindida

3. El reconocimiento de un valor agregado diferente a la participación proporcional del patrimonio social, como consecuencia de la separación de éste, en función a la valuación de los activos o pasivos que se transfieran , ya que en una escisión no sólo se divide el patrimonio de una sociedad, sino que es una separación de las actividades del negocio y que no obstante que para efectos prácticos, la división sea en función al capital social , debe reconocerse un valor agregado relativo a la actividades que se separan.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

1. Del Toro Roviria, Roberto. Estudios sobre Fusiones y Escisiones, IMCP México,1992. pg 78.
2. Barrera Graf, Jorge. Inst. de Derecho Mercantil, ed. Porrúa, pags 150 a 155.
3. Barrera Graf, Jorge. Inst. de Derecho Mercantil, ed. Porrúa, pags 150 a 155.
4. Código Fiscal de la Federación Art.15-A
5. Iniciativa de Ley de Ejecutivo Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación,1992
6. Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil , ed. Porrúa , pags. 718 a 721.
7. Barrera Graf, Jorge. Inst. de Derecho Mercantil, ed. Porrúa, pags 156 a 165.
8. Sasot Betes , Miguel A. y Miguel P. Sociedades anónimas ,Argentina 1981 pag. 236
9. Ley de Sociedades Comerciales de Argentina , capitulo III .
10. Ley Sobre el Régimen Fiscal de la Fusión de Empresas de España.Titulo I , fracc V.
11. Eregerenga, José Miguel. Las Sociedades en Derecho Mexicano ,UNAM, 1983 pag 391.
12. Fowler Newton ,Enrique. Contabilidad Superior,Buenos aires , 1979, pag.1364
13. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Boletín C-11 Capital Contable.
14. Estudio implicaciones de tipo laboral en una escisión de sociedades publicado por el IMEF junio 1994. Comité de estudios Fiscales.
15. Comentarios Diversos sobre implicaciones laborales en escisión de sociedades. Boletín Técnico publicado por el IMEF octubre 1994.

BIBLIOGRAFIA

APAEZ RODAL, Fernando. Escisión de Sociedades, analisis fiscal y contable. ed. Ecasa, México,1992.

BARRERA GRAF, Jorge. Inst. de Derecho Mercantil ; Generalidades de derecho de la empresa. México, ed.Porrúa ,1991.

Código Fiscal de la Federación

DEL TORO ROVIRA,Roberto. Estudios sobre Fusiones y Escisiones, IMCP, México,1992.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Diccionario Jurídico Mexicano, UNAM, ed. Porrúa, 1989.

Diversos Revistas y Publicaciones emitidos por el IMEF.

ERREGERENGA, José Miguel. Las Sociedades en Derecho Mexicano ; generalidades e irregularidades institucionales afines. México, UNAM, 1983.

FOWLER NEWTON, Enrique. Contabilidad Superior, tomo II , ed. Contabilidad Moderna, Buenos aires, 1979.

Ley de Sociedades Comerciales, Argentina

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto al Valor agregado

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles

Ley del Impuesto sobre Automoviles Nuevos

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios

Ley Federal del Trabajo

Ley General de Sociedades Mercantiles

Ley sobre el Régimen Fiscal de Fusión y Escisión de empresas, España

MANTILLA MOLINA, Roberto. Derecho Mercantil; Introducción y conceptos fundamentales, México, Ed. Porrúa , 1992.

PERDOMO MORENO, Abrahám. Contabilidad de Sociedades Mercantiles. 1994, ed Ecasa,México.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Comisión de Principios de Contabilidad, IMCP,México, 1994.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor agregado

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

SASOT BETES,Miguel A. y Sasot , Miguel P. Sociedades Anónimas: constitución, modificación y extinción , Argentina, 1981, ed Buenos aires.

TABORGA HUASCAR, Cómo hacer una tesis. 1987, ed. Grijalbo, México.

tesis
ARTITEK
... Las mejores ...!!

TESIS • ENCUADERNADOS
FINOS Y RUSTICOS

AV. AMERICAS No. 880 Esq. Colomas

Tel. 817-07-07

Guadalaajara, Jal.

AV. UNION No. 135 Esq. López Cotilla

Tel. 616-62-71

Guadalaajara, Jal.