

MAYO DE 2010

CONTENIDO

IMPLICACIONES FISCALES
EN FUSIÓN DE SOCIEDADES 1

POR: C.P.C. NORA ELIA CANTÚ SUÁREZ

DIRECTORIO

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez
PRESIDENTE

C.P.C. Francisco Macías Valdez Treviño
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
VICEPRESIDENTE FISCAL

Lic. Willebaldo Roura Pech
DIRECTOR EJECUTIVO

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C. P. C. Ricardo Arellano Godínez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C. P. C. Noé Hernández Ortiz
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DE
SÍNDICOS ANTE EL SAT

C. P. C. José Luis Doñez Lucio
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS
ADMINISTRACIONES GENERALES DE
FISCALIZACIÓN DEL SAT

C. P. C. Ubaldo Díaz Ibarra
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE
ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)

Lic. Christian Natera Niño de Rivera
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE
COMERCIO INTERNACIONAL

C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. Patricia González Tirado
COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD

IMPLICACIONES FISCALES EN FUSIÓN DE SOCIEDADES

C.P.C. Nora Elia Cantú Suárez
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Introducción

El cambiante entorno de las empresas debido a aspectos internacionales, económicos, demográficos o regulatorios, las lleva a enfrentar situaciones complejas que, para incrementar su participación en el mercado o subsistir, buscan alianzas estratégicas con otras empresas o reorganizaciones y reestructuraciones entre las propias.

Una herramienta útil para el logro de estos objetivos es la fusión de sociedades, ya que puede resultar de beneficio concentrar las operaciones de dos o más sociedades en una sola de ellas o surgir una nueva con la desaparición de las demás.

La definición de fusión, según la doctrina es “la unión jurídica de varias organizaciones sociales que compenetran recíprocamente para que una organización jurídica unitaria, sustituya a una pluralidad de organizaciones”; hay dos clases de fusión: una por absorción y otra por integración. La diferencia entre ambas es que la fusión por absorción, una o varias empresas se incorporan a otra ya existente, mientras que en la de integración todas desaparecen y surge una nueva.



Asimismo, dentro de la fusión por absorción o incorporación, la fusión puede ser horizontal o vertical; la primera se presenta cuando las sociedades no tienen relación accionaria directa entre ellas, y la vertical es cuando sí tienen relación accionaria entre ellas. Esta relación puede ser ascendente, cuando la sociedad que subsiste en la fusión es accionista mayoritaria de la sociedad o sociedades que desaparecen en ella, la fusión vertical descendente es aquella en la cual subsiste la sociedad, y cuyas acciones eran mayoritariamente poseídas por la sociedad o sociedades que desaparecen en ella.

Implicaciones fiscales

a) Concepto de enajenación

En el artículo 14, fracción IX del Código Fiscal de la Federación establece que se considera enajenación la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de propio CFF. Los requisitos que señala este artículo son:

- Presentar el aviso dentro del mes siguiente a la fecha en que se llevó a cabo la fusión por la empresa fusionante. (RCFF art. 5-A.)
- Que por un periodo mínimo de un año, la empresa fusionante continúe realizando las actividades que ejecutaba ésta y las sociedades fusionadas. No se aplicará este requisito cuando los ingresos preponderantes provengan del arrendamiento de bienes que utilice la fusionante o cuando los ingresos de la fusionada o fusionante provengan en más de 50% de la otra empresa.
- Que la empresa fusionante cumpla con la presentación de las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas de acuerdo con las leyes fiscales y que correspondan a las sociedades fusionadas.
- Que cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión

se lleve a cabo otra, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a la fusión. Esto para verificar los requisitos que señalan las reglas generales que para este efecto expida el SAT. Cabe aclarar que dichas reglas no han sido emitidas aún, y debido a que es un requisito para que no se compute como enajenación, esta autorización debe solicitarse por la sociedad que desaparece, es decir, la fusionada toda vez que se considera la sociedad enajenante en su caso.

- Cuando se trate de una fusión en la participen sociedades como parte de una reestructuración corporativa, también se deberán cumplir los requisitos que para reestructuras establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las consecuencias fiscales, en caso de que se compute como enajenación de bienes en fusión de sociedades, serían, entre otras, las siguientes:

- Las sociedades fusionadas enajenan sus bienes y derechos a la sociedad fusionante y ésta última los adquiere; en ambos casos deberán ambas cumplir con los efectos fiscales que trae esta operación.
- Las disposiciones fiscales no contemplan la forma de afrontar las consecuencias de una enajenación en fusión de sociedades y son evidentes los serios problemas en la aplicación de ellas, pues, en principio, resultan como enajenantes las empresas que desaparecen con motivo de la fusión.
- Las sociedades fusionadas como enajenantes tendrían que facturar sus bienes o parte de ellos a la sociedad fusionante al momento de la fusión a precios de mercado o de avalúo, originando cobros y pagos que no se darán, así como, la modificación de los valores de los activos, y que esto se contrapone con el fin que se persigue, por medio de esta figura que es la sucesión universal de bienes entre sociedades.
- Podría presentarse que después de la fusión resultara que no se cumplió alguno

de los requisitos de exención, arriba mencionados, y se computa como enajenación por lo que la empresa fusionada ya desaparecida no podrá facturar sus bienes.

- Respecto al impuesto al valor agregado en la enajenación de bienes proveniente de la fusión se causa al cobro efectivo de la contraprestación y le corresponde a la sociedad fusionada trasladarlo a la fusionante, la cual deberá pagar la contraprestación para que proceda el derecho a acreditar ese impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo cuarto de la ley de la materia, pero si la empresa fusionada no emite el comprobante respectivo no cumpliría el requisito formal de trasladar este impuesto, en forma expresa y por separado en el comprobante expedido, por lo que resultaría no acreditable para la sociedad fusionante; además, una vez desaparecida la fusionada resulta inviable el cobro y pago de las contraprestaciones mencionadas.

b) Momento en que surte efecto la fusión

La Ley General de Sociedades Mercantiles dispone en sus artículos 223 y 224 que la fusión surtirá efecto tres meses después de haberse efectuado la inscripción en el Registro Público de Comercio; asimismo, durante este plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan podrá oponerse judicialmente en la vía sumaria a la fusión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada. Por otro lado, el artículo 225 señala que surtirá efectos en el momento de la inscripción sólo si: a) se pacta el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse; b) se constituye depósito de su importe en una institución de crédito, y c) que se tenga el consentimiento de todos los acreedores.

Por otro lado, en los artículos 10, fracción IV de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y 27 de la Ley de Instituciones de Crédito, la fusión de dos o más entidades

participantes en un mismo grupo, o de una entidad financiera con cualquier sociedad y la fusión de dos o más instituciones de banca múltiple, surtirá efecto a partir de la fecha en que se inscriban en el Registro Público de Comercio tanto la autorización respectiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como los acuerdos de incorporación o de fusión adoptados por las respectivas asambleas de accionistas.

De acuerdo con lo anterior, se desprende que los accionistas de las sociedades que participan en la fusión pueden señalar una fecha precisa anterior en la que surta efectos la fusión, siempre que no exista oposición manifiesta de terceros y que, en caso de instituciones financieras, se tengan las autorizaciones previstas en el párrafo anterior; en estos casos, la fusión surtirá efecto en los plazos que señalan las leyes mencionadas, pero referidos a la fecha acordada por los accionistas, operando como una condición resolutoria.

Es importante señalar que el cumplimiento de obligaciones fiscales tendría que ser a partir de la fecha señalada por los accionistas, pero que se considere que se tendría la condición resolutoria de que surtirá efectos hasta que se cumplan las inscripciones y autorizaciones correspondientes. Esto, de acuerdo con lo que señala el artículo 1941 del Código Civil Federal, el cual estipula que:

Cumplida una condición suspensiva, la obligación se retrotrae al tiempo en que la obligación fue formada a menos que los efectos de la obligación o resolución, por voluntad de las partes o por la naturaleza del acto, deban ser referidos a fecha diferente.

Al respecto, el criterio normativo del Sistema de Administración Tributaria, es que:

Se entenderá que la fusión de las personas morales se lleva a cabo en la fecha en que se toma el acuerdo respectivo, o en su caso, en la fecha que se haya señalado en el propio acuerdo... en la asamblea extraordinaria de accionistas o el señalamiento en ésta de una fecha determinada, por ser este el órgano supremo de las sociedades mercantiles.

c) Pérdidas fiscales en fusión

El artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que las pérdidas fiscales son un derecho que es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. Esto significa que las pérdidas fiscales incurridas por las sociedades fusionadas no podrán transmitirse a la sociedad que subsiste o surge con motivo de la fusión

El artículo 62 establece que no se disminuirá la pérdida fiscal o la parte de ella que provenga de fusión o liquidación de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista. Esta disposición es reiterativa, ya que en el artículo 32, fracción XVI señala que no serán deducibles las pérdidas que se deriven de una fusión.

Ahora bien, con el propósito de evitar estrategias fiscales en donde las empresas con utilidades sean fusionadas a otras que tengan pérdidas fiscales incurridas en ejercicios fiscales, el artículo 63 de la LISR establece que en fusión de sociedades, la sociedad fusionante solo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

Para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en el artículo 11 establece que el crédito fiscal por deducciones mayores que los ingresos es un derecho que no puede ser transmitido a otro contribuyente aún como consecuencia de fusión.

d) Otras consideraciones

Tanto el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta como el saldo de la cuenta de capital de aportación que señalan los artículos 88 y 89, respectivamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades que se fusionan se transmitirán a la sociedad que subsiste.

Cuando la fusionante es la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad fusionada, la cuenta de capital de aportación será el saldo que tenía antes de la fusión sumada con el monto de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad

que desaparece. Por el contrario, si las acciones de la fusionante eran propiedad de la sociedad fusionada, el saldo de la CUCA será el monto que resulte de multiplicar el saldo de la CUCA que tenía la fusionante antes de la fusión por la participación accionaria que tenía en esa sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.

Conclusión

Las sociedades no perciben ingresos en una fusión, ya que ésta consiste en el traspaso de bienes, derechos y obligaciones de una sociedad a otra existente; por lo tanto, es de imposibilidad práctica imponer el gravamen del impuesto sobre la renta o traslado de impuesto al valor agregado a la sociedad fusionada por la transmisión de sus bienes en el supuesto de que se compute como enajenación.

En las disposiciones fiscales relativas a la figura de fusión no se contempla la forma en que se cumplirían las obligaciones que deriven de una fusión de haber enajenación por lo que resulta de mayor congruencia eliminar este concepto toda vez que:

- La fusión es una herramienta que se utiliza como una forma de reestructuración corporativa.
- Los beneficios fiscales que se pudieran dar en la fusión de sociedades serían a través de la deducción de pérdidas incurridas por unas sociedades contra las utilidades generadas por otras, situación que ya se encuentra regulada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Representa una simplificación administrativa al eliminar la autorización que se debe obtener del Sistema de Administración Tributaria, en caso de que las sociedades hayan celebrado fusiones o escisiones durante los cinco años previos a cuando se pretenda llevar a cabo la fusión.