

JULIO DE 2010

CONTENIDO

FUSIONES Y ESCISIONES,
EL MITO DEL ARTÍCULO 14-B
DEL CÓDIGO FISCAL

1

POR: C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA

DIRECTORIO

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez
PRESIDENTE

C.P.C. Francisco Macías Valadez 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

FUSIONES Y ESCISIONES, EL MITO DEL ARTÍCULO 14-B DEL CÓDIGO FISCAL

C.P.C. José Ángel Eseverri Ahuja
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Desde hace tiempo me ha llamado mucho la atención, tanto en la participación en operaciones como en la cátedra, la insistente intención de las autoridades fiscales de obstaculizar y revisar las operaciones realizadas por las empresas, por medio de las figuras de fusión y escisión de sociedades.

Es innegable que, como se señala en el Código Fiscal de la Federación (CFF) y aunque no lo contemplara, se da la enajenación de bienes, tanto en la fusión como en la escisión, al transmitirse la propiedad de tales bienes de una entidad a otra. Sin embargo, en el CFF aparece una magnánima disposición que señala que no hay enajenación si se cumple con ciertos requisitos, pretendiendo, también, las autoridades fiscales, que en determinados casos los accionistas que van a celebrar el contrato mercantil de fusión de sociedades, le tengan que pedir autorización a esas autoridades administradoras de impuestos federales.

Tomado en cuenta que en los actos de fusión y de escisión de sociedades no hay efectos económicos para las entidades participantes ni para sus accionistas, surge la inquietud de analizar los efectos fiscales que podría tener la enajenación de bienes en esas operaciones, lo cual constituye el propósito de este trabajo.



Conforme a lo anterior, siempre se consideró que si el contribuyente, aún sin tener operaciones económicas, mantenía en sus registros contables créditos y/o deudas que, de conformidad con el capítulo III del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) dieran lugar a la determinación del ajuste anual por inflación, no podría situarse en el estatus de suspensión de actividades, o bien que las cuentas bancarias continuaran vigentes pero sin movimientos y que éstos generaran intereses, tampoco debían presentar el aviso de suspensión de actividades, sólo por citar dos ejemplos.

ANTECEDENTES

FUSIÓN DE SOCIEDADES

En el CFF no hay definición ni en la Ley General de Sociedades Mercantiles(LGSM); no obstante, las disposiciones de ambos ordenamientos, así como las demás aplicables de las leyes fiscales federales, coinciden con la corriente doctrinal en el sentido de que, en la fusión de sociedades se tiene la cesión universal de derechos y obligaciones, que ocurre con la incorporación de una sociedad denominada fisionada, que desaparece, en otra llamada fusionante, que subsiste, con la consecuencia de que, a los accionistas de la sociedad que desaparece, se les reconoce su participación en la sociedad que subsiste, mediante el canje de acciones.

De lo anterior se desprende que la operación de incorporación de una entidad en otra, con la cesión universal de derechos y obligaciones, no produce efecto económico alguno. En todo caso tendrán efectos las operaciones o actividades que se generen con posterioridad.

Asimismo, para los accionistas tampoco hay efectos económicos, puesto que simplemente se cambia la inversión que tenían en una sociedad a la otra, sin que por ese cambio se tenga un efecto económico. También, en este caso, lo que haga el

accionista a partir de ese canje de acciones podrá tener otros efectos.

Tal como se apuntó en la introducción, no hay duda de que hay enajenación de bienes, al transmitirse la propiedad de los mismos de una entidad hacia la otra.

Escisión de sociedades

Ante la falta de concepto en la LGSM, se incluyó el CFF la siguiente definición:

Artículo 15-A. Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le llamará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas.

Se identifica la segregación de una porción de activos, pasivos y capital de una sociedad, para la formación de otra nueva sociedad, que de igual manera que en la fusión de sociedades, no se originan efectos económicos. Tampoco para los accionistas hay efectos, al cambiarse una parte de su inversión en una sociedad para ubicarla en otra, con la consecuente sustitución o canje de sus acciones.

Por supuesto que, también en la escisión de sociedades, existe enajenación de bienes, al transmitirse la propiedad de una sociedad a otra.

DISPOSICIONES LEGALES

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En 1992 en el artículo 14, al mencionarse la enajenación de bienes, se reconoce la que se efectúa por medio de fusión o escisión, al mencionarse por excepción, los actos que no califican como enajenación, según el artículo 14-A.

Hasta el año de 2004, en este artículo 14 se incorpora la fracción IX que se refiere a la enajenación de bienes que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, texto que continua vigente.

De todas formas, tal como ya se indicó, aunque no existiera la disposición del CFF,

sería imposible negar la enajenación de bienes, consecuencia de la transmisión de pro-piedad mediante la fusión o la escisión de sociedades.

Por otra parte, en el mismo año de 1992 apareció en el CFF el artículo 14-A, en el que se manifestó por primera vez la intención de la autoridad fiscal de tratar de poner obstáculos a las operaciones de fusión y de escisión de sociedades.

Se dispuso que no había enajenación de bienes en escisión, siempre que los accionistas de 51% de las acciones de la escidente y de las escindidas fueran los mismos durante cuatro años, uno antes y tres después de la fecha de escisión.

Asimismo, se estableció que no había enajenación de bienes en fusión, siempre que los accionistas de la fusionante conservaran las acciones por un lapso de tres años a partir de la fecha de la fusión.

En el año de 2004 surge el artículo 14-B, vigente en la actualidad, al que se transfieren las condiciones anteriores del artículo 14-A, con algunas modificaciones.

En el caso de la fusión se modifica el requisito, para señalar que durante el año posterior a la fusión, la fusionante siga realizando las actividades que la propia fusionante y las fusionadas realizaban, salvo que se trate de empresas con operaciones recíprocas. Al respecto en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2009 (RM-09), se incluyó la regla II.2.1.6, también vigente en la RM-10, de relativa obligatoriedad, que indica que el representante legal de la fusionante presente informe sobre el cumplimiento de la condición señalada, con la firma del Contador Público que dictaminará el ejercicio de la fusionante, posterior a la fusión. En cuanto a la mención de la relativa obligatoriedad de la regla, también se podría considerar que su incumplimiento puede ser la invitación a la autoridad para el inicio de sus facultades de comprobación.

En cuanto a la escisión, continúa el requisito de permanencia, ahora de tres años, por

parte de los accionistas que posean el 51% de las acciones, es decir, un año antes y dos después de la escisión, pero con la modalidad de que se mantengan en las mismas proporciones.

Hasta aquí se puede concluir que, de no cumplirse con las condiciones indicadas, no deja de existir la enajenación de bienes a través de la fusión o escisión de sociedades, por lo que más adelante se analizarán los efectos de tales enajenaciones, en las diferentes leyes fiscales federales.

Pero antes de pasar al análisis apuntado, cabe mencionar que en el texto del artículo 14-B, desde el año de 2004, después de las condiciones comentadas para la fusión y la escisión, como un segundo párrafo, apareció el supuesto, que continua en vigor, y que se transcribe a continuación:

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

Independientemente del natural sentimiento de rechazo que provoca la obligación para los accionistas que desean celebrar un contrato de naturaleza mercantil, de solicitar autorización a la autoridad administradora de los impuestos federales, pueden surgir algunas inter-pretaciones.

Atendiendo al enunciado del artículo 14-B que se refiere a los casos en los que no hay enajenación, se podría suponer que se trata de una condición más que se tiene que cumplir para que no hubiera enajenación en aquellas fusiones y escisiones ocurridas dentro de los últimos cinco años, no obstante, esto sería poco probable puesto que el párrafo en cuestión se encuentra fuera de las dos fracciones del primer párrafo, que se refieren a fusiones y escisiones.

La interpretación posible pudiera ser que, lo que se pretende la autoridad, es allegarse de información sobre acontecimientos posteriores de aquellas fusiones y escisiones de los últimos cinco años, al señalar que, al darse el supuesto, para que se compruebe que se dio cumplimiento a las otras condiciones contenidas en el artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas que expida el SAT. Esto toma sentido con el contenido de la RM-09-II.2.1.5., vigente en la RM-10, en la que se indica que para cumplir con lo señalado en el consabido segundo párrafo del artículo 14-B, se acompañe a la solicitud de autorización una enorme cantidad de documentación e información sobre los acontecimientos posteriores a los actos originales de fusión y escisión y sobre la fusión que se pretende efectuar, señalándose también que se podrá optar por presentar un escrito libre con el que se acompañe la documentación e información, en vez de la solicitud de autorización. De hecho toda la información que se pide ya es del conocimiento de la autoridad, a través de las declaraciones y dictámenes presentados, pero de esta manera, la autoridad tiene toda la historia reunida en un sólo paquete.

Finalmente, se puede decir que la consecuencia de no cumplir con la obligación delegada en la RM-II.2.1.5 es la invitación para el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Se puede decir que en esta ley se cumple con el principio de la cesión universal de derechos y obligaciones, tanto en fusión como en escisión, sin provocar efectos económicos ni fiscales, incluyendo disposiciones que respetan costos y antigüedades de la fusionada en la fusionante o de la escidente en la escindida, con excepción de la transmisión del derecho para disminuir, en la fusionante, las pérdidas de la fusionada, prohibición de la LISR avalada por antiguas jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia.

También existe una extraña disposición que, aunque no ofrece problema, vale la pena comentar. En el artículo 20, comprendido en el Título II, de la Personas Morales, se señala como ingreso acumulable: "...la ganancia realizada que derive de fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista."

Además, en el mismo artículo existe otro párrafo en el que se indica:

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

En este tema caben dos interpretaciones. En primer lugar que se trate de una ganancia que, como consecuencia de una fusión o de una escisión, pueda tener una persona moral como accionista, supuesto que es completamente imposible. La segunda interpretación puede ser en el sentido de la posible ganancia que pudiera tener la persona moral por la enajenación de bienes que ocurra a través de fusión o escisión, máxime que se hace alusión a los requisitos del artículo 14-B del CFF.

Por cierto también existen disposiciones duplicadas en el sentido de que no son deducibles las pérdidas que se deriven de fusión en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, ni se puede disminuir la pérdida que provenga de fusión en la que el contribuyente sea accionista. Estas disposiciones, además de ridículas, son inoperantes. Es imposible ganar o perder en el acto de la fusión de sociedades.

A continuación, se tratarán los posibles efectos de la enajenación de bienes en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

En principio, vale la pena comentar que los bienes de una empresa, objeto de enajenación por fusión o escisión, podrían ser básicamente: las inversiones bancarias, las cuentas y documentos por cobrar, los

inventarios, las inversiones en acciones, los activos fijos y los gastos diferidos.

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

En resumen, no se causa el ISR por la enajenación de bienes en fusiones y escisiones.

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

Por lo tanto, tampoco en la adquisición de bienes en las sociedades fusionante y escindida se causa ISR por el ingreso en bienes.

Por lo que toca la canje de acciones con el que se reconoce la inversión de los accionistas, que antes tenían en la fusionada y en la escidente y que después tendrán en la fusionante y en la escindida, el criterio de que esto no representa efecto económico, también se refleja en la LISR, al

reconocerse en las nuevas acciones recibidas, como costo comprobado de adquisición, el costo promedio que tenían en las acciones anteriores que se cancelan, tomándose como fecha de adquisición de las nuevas, la de la fusión o la de la escisión.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Tomado en cuenta las exenciones en materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los bienes objeto de la enajenación, principalmente pueden ser: los inventarios, los activos fijos y los gastos diferidos. En este caso se tiene objeto del impuesto, debido a que hay enajenación en territorio nacional, también se tiene base porque existe disposición, en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en el sentido de que se considera el valor de mercado o de avalúo cuando no exista contraprestación; no obstante, en el artículo 11 de la LIVA se dispone que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones. Al efecto en el artículo 1-A de la LIVA, se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciben en efectivo o en bienes o cuando el interés del acreedor quede satisfecho. Al no recibir la fusionada ni la escidente efectivo o bienes y no habiendo interés de acreedor que satisfacer, no se consuma la enajenación.

En conclusión, no existe obligación de pago de IVA por la enajenación de bienes en fusiones ni en escisiones.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

En concordancia con las disposiciones en materia de pérdidas de la sociedad fusionada en el ISR, en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tampoco se puede transmitir a la fusionante el derecho de acreditamiento de la fusionada, consecuencia de la base negativa (deducciones mayores que los ingresos).

En cuanto a la enajenación de bienes por fusión o escisión de sociedades, los efectos

son iguales a los del IVA. En la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) se dispone que, al no haber contraprestación, se tomará en cuenta el valor de mercado o el de avalúo, pero también se dice que para la definición de la enajenación de bienes y para el momento en el que se cobren los ingresos, se tomarán en cuenta las disposiciones de la LIVA.

En consecuencia, de igual manera que en el IVA, tampoco se causa el IETU por la enajenación bienes en fusiones ni en escisiones.

IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES (ISAI)

Aun cuando no tenga ninguna relación el ISAI con el artículo 14-B del CFF, por tratarse de un gravamen local, cabe señalar que en este caso no se aplica la tesis de la cesión universal de derechos y obligaciones sin consecuencias fiscales, debido a que en la mayoría de las entidades federativas se grava la enajenación de bienes inmuebles en operaciones de fusión y escisión de sociedades.

CONCLUSIÓN

En el artículo 14-B del CFF se reúnen las disposiciones con las que en forma perversa las autoridades fiscales tratan de entorpecer las operaciones subsecuentes a las fusiones y escisiones de sociedades, posiblemente pensando, infundadamente, que en todos los casos hay propósitos de sofisticadas planeaciones para el ahorro de los impuestos.

En cuanto a los efectos fiscales de la enajenación de bienes a través de la fusión o la escisión de sociedades, se concluye que no se causa ISR, IVA ni IETU.

No obstante, el artículo 14-B puede resistir la siguiente interpretación. Partiendo de que el artículo 14 del CFF señala en forma categórica que existe enajenación de bienes a través de la fusión y la escisión de sociedades, el artículo 14-B se puede tomar

como una oportunidad para que no se considere como enajenación y se eviten sus consecuencias fiscales, pero el contribuyente conociendo que la enajenación de bienes en esas operaciones no produce efecto fiscal alguno, puede ignorar la oportunidad que el CFF le brinda con su artículo 14-B, evitándose las complicaciones de ese artículo que no reportan beneficio alguno.

Por otra parte, también se puede ver el artículo 14-B como lo quieren ver las autoridades, es decir, como una serie de obligaciones por cumplir, pero en realidad si tales obligaciones no se cumplen, su efecto estricto es que hay enajenación de bienes, sin que se produzcan efectos fiscales, con el único inconveniente de que se puede originar la revisión de las supuestas operaciones indebidas, por parte de las autoridades.

En conclusión, el artículo 14-B del CFF, es un verdadero mito que no tiene aplicación y que sólo sirve como medio de intimidación para los contribuyentes.

Por todo lo anterior se puede proponer la supresión del artículo 14-B del CFF, así como de sus reglas administrativas inherentes.

