



70
2/8/85
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**EL ASPECTO FISCAL EN LA FUSION DE
SOCIEDADES MERCANTILES**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA**

PRESENTA:

CRISTINA CRUZ AGUILAR

DIRECTOR DE SEMINARIO

C. P. GILDA ESCOBEDO TOLEDO

MEXICO, D. F.

1985



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INTRODUCCION.....		
CAPITULO I		
ASPECTOS GENERALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.		
1.1 Definición de sociedades mercantiles y sus diferentes tipos.	1	
1.2 Definición de fusión.	3	
1.3 Formas de fusión.	6	
1.4 Causas de la fusión.	8	
CAPITULO II		
ASPECTOS LEGALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.		
2.1 Requisitos para su constitución.		
2.1.1 Acuerdo de fusión.	10	
2.1.2 Inscripción y publicación.	11	
2.1.3 Ejecución del contrato de fusión.	12	
2.2 Administración y control.	13	
2.3 Efectos de la fusión.		
2.3.1 En relación con la sociedad.	13	
2.3.2 Efecto frente a socios.	14	
2.3.3 Frente a acreedores.	15	
2.3.4 Con el fisco.	16	
2.3.5 Otros efectos.	17	
CAPITULO III		
ASPECTOS FISCALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.		19
3.1 Ley del impuesto sobre la renta en las empresas fusionadas.		

3.2 Impuesto sobre la renta y casos prácticos.	22
3.2 Repercusiones y consecuencias del desconocimiento de las leyes fiscales.	57
3.4 Estímulos fiscales para empresas mercantiles.	61
3.5 La fusión ante el fisco mexicano.	65

CAPITULO IV

CONCLUSIONES GENERALES.	67
CITAS BIBLIOGRAFICAS.	69
BIBLIOGRAFIA.	70

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Reglamento de la Ley	RLISR
Código Fiscal de la Federación	CFF
Reglamento del Código	RCFF
Ley General de Sociedades Mercantiles	LGSM
Ley Federal del Trabajo	LFT
Ley del Seguro Social	LSS
Registro Federal de Contribuyentes	RFC

INTRODUCCION

Nuestra historia como Contaduría Pública, está íntimamente -- vinculada a la historia económica del País.

Esto es así porque el ambiente natural de la Contaduría no es sino ambiente económico y como tal, está supeditado al desarrollo de industrias, negocios, comercios, servicios, etc. Es por ello -- que las necesidades de una mejor información y un adecuado control de las operaciones que se realizan dentro de las organizaciones, -- se incrementa día a día, ante la presencia de factores de índole -- jurídico, político, económico y social.

Las variantes que sufren nuestras leyes fiscales hacen que -- exista un permanente afinamiento en este tipo de información, a -- fin de poder anticiparse a los posibles resultados que les afecten o beneficien.

A raíz de lo anteriormente expuesto, fue motivo que me guió a realizar la presente investigación, relativa al tratamiento que se da en materia fiscal a la fusión de sociedades mercantiles.

Este estudio consta de tres capítulos, el primero de ellos -- muestra los conceptos mas simples que definen a la fusión, así -- como los tipos de sociedades que se unen, las causas que originan la fusión y las formas en que se pueden unir tales sociedades.

El segundo capítulo a la fusión, así como los efectos que se producen a nivel interno y externo, cuando se pierde la personalidad jurídica de las empresas que han decidido fusionarse.

Si es importante conocer los aspectos legales, no es menos -- trascendente, detenerse a considerar aquéllas implicaciones que en

materia fiscal van acompañando a la fusión. Por lo que en el capítulo tercero se señalarán las situaciones a que se enfrentan las - empresas, cuando de la fusión se deriva una pérdida o una ganancia, o que alguna de las sociedades aporte una pérdida, de los avisos y declaraciones que están obligadas a presentar a las autoridades -- hacendatarias, y que de no hacerlo se harán acreedoras a sanciones de acuerdo al tipo de infracción que cometan.

Este estudio no abarca la totalidad del tema, mi intención -- fue tratarla de la manera más adecuada, pues el significado, trascendencia y manejo de la fusión, es tema de bastante amplitud por lo que hago votos, para que futuras generaciones lo traten con la importancia que merece, dentro del estudio de las organizaciones - que deciden unirse.

C A P I T U L O I

ASPECTOS GENERALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

1.1 Definición de sociedades mercantiles y sus diferentes tipos.

1.2 Definición de fusión.

1.3 Formas de fusión.

1.4 Causas de la fusión.

C A P I T U L O I

ASPECTOS GENERALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

El presente capítulo pretende mostrar aquéllas característi--
cas de las sociedades mercantiles que han dado origen a que éstas--
se unan, por tal motivo, empezaré a definir los conceptos que a mi
juicio, considero de vital importancia para el mejor entendimiento
de éste capítulo.

1.1 DEFINICION DE SOCIEDADES MERCANTILES Y SUS DIFERENTES TIPOS.

El C.P. Gustavo Baz González define a la sociedad mercantil -
como, "un sujeto de derechos, dotado de una personalidad jurídica,
distinta de las personas físicas que la forman". (1)

El Licenciado Rafael de Pina, la define como, "la asociación-
de personas que crean un fondo patrimonial común, para colaborar -
en la explotación de una empresa, con el ánimo de obtener un bene-
ficio individual participando en el reparto de las ganancias que -
se obtengan". (2)

De tales definiciones, se deduce, que una sociedad es una - -
persona moral, fruto del convenio que celebran dos o más personas-
físicas o morales y que al nacer y cumplir los requisitos de la --
ley; adquieren una personalidad jurídica; diferente a la de las --
personas físicas que la constituyan.

El convenio por el cual nacen las sociedades, reciben el nom-
bre de Contrato o Escritura Social y constituye el documento en el
cual se consignan, los derechos y obligaciones que voluntariamente
contraen las partes interesadas. Teniéndose que las sociedades - -

pueden ser Civiles y Mercantiles como resultado de dicho convenio.

Se entiende que una sociedad es mercantil cuando realiza - - actos o actividades relativas al comercio, que teniendo la capacidad legal para ejercer dicho comercio, hacen de él su actividad -- ordinaria. Mientras que la sociedad civil, tiene generalmente - - carácter de servicio social persiguiendo fines científicos, educativos, religiosos, deportivos, profesionales, etc.

Es claro, observar entonces que la diferencia entre la sociedad mercantil y la sociedad civil, es sin lugar a dudas, el fin -- lucrativo que persigue la sociedad mercantil, objetivo por el cual se constituyeron las personas físicas, es decir, obtener un beneficio individual a través de las ganancias que se obtengan como sociedad mercantil.

Cuando una sociedad mercantil se constituye, el capital social está determinado por las aportaciones que los socios (personas físicas o morales) hacen a fin de dotar de un patrimonio propio a la sociedad moral que han constituido.

Así como las sociedades, surgen de un convenio, el cual deberá realizarse ante notario, y en la misma forma se harán constar las modificaciones que infieran en la constitución de cualquier sociedad.

En la República Mexicana, la Ley General de Sociedades Mercantiles, es quien regula el funcionamiento y establecimiento de los diversos tipos de sociedades mercantiles; poniendo a disposición - de los futuros asociados seis formas sociales, para que éstos, escojan las que crean más convenientes, de acuerdo con sus intereses particulares y/o necesidades prácticas y que son:

Sociedad Anónima.

Sociedad en nombre colectivo.

Sociedad de responsabilidad limitada.

Sociedad en comandita simple.

Sociedad en comandita por acciones.

Sociedad cooperativa.

Es así como una sociedad mercantil, surge a la vida jurídica-- como consecuencia de un contrato en donde se manifiesta la volun-- tad de las personas a asociarse.

1.2 DEFINICION DE FUSION.

A continuación, se citarán algunas definiciones que algunos - autores hacen de la fusión de sociedades mercantiles.

El C.P. Gustavo Baz González dice: "mediante la fusión de so-- ciedades mercantiles, se extinguen una o varias compañías con - - actuación independiente, subsistiendo o naciendo otra con gobierno central, la cual absorbe el activo y el pasivo de las sociedades - fusionadas, dejando estas de existir como entidades legales". (3)

"Fusión, consiste en la unión jurídica de varios organismos-- sociales, que se compenetrán reciprocamente, dando lugar a que la - pluralidad de organismos venga a ser sustituida por una sola orga-- nización jurídica". (4)

Vazquez del Mercado, Oscar la define como: "es la unión de -- dos o más patrimonios sociales, cuyos titulares desaparecen para - dar nacimiento a uno nuevo, o cuando sobrevive un titular, éste -- absorbe el patrimonio de todos los demás; en ambos casos el ente - está formado por los mismos socios que constituían los entes ante-- riores, recibiendo nuevos títulos en substitución de los que - - -

poseían o se les reconoce la parte social correspondiente". (5)

Otros autores definen a la fusión en función de determinada característica. "En la fusión hay siempre disolución de una sociedad al menos, pero falta generalmente la liquidación; la fusión es la trasmisión del patrimonio entero de una sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe ese patrimonio" (6)

De acuerdo a estas definiciones, se muestra que en la fusión, las sociedades transfieren sus activos, pasivos y patrimonios hacia la sociedad que subsista o a la nueva creación, teniendo siempre presente que en la fusión se manifiesta la voluntad de las sociedades a unirse y que esta unión viene a ser una forma o manera en que tales sociedades incurren para disolverse, extinguirse o simplemente desaparecer, sin que se tenga que pasar por una liquidación de la sociedad.

Se entiende que hay liquidación, cuando las sociedades mercantiles al aportar sus activos, reciben a cambio un precio en metálico, considerándose esto como una cesión o venta y no propiamente de una fusión.

En la liquidación hay rompimiento de cualquier vínculo jurídico entre accionistas, deudores, acreedores, etc., con la sociedad. En el caso de la fusión, estos vínculos subsisten de tal manera en que los accionistas no recobran sus inversiones; sino que se manifiesta un canje de títulos, porque los anteriores correspondían a las sociedades que desaparecieron o extinguieron cuando se lleve a efecto la fusión y por tal motivo estos títulos han perdido su valor por no corresponder a la sociedad subsistente o de nueva creación.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, es conveniente resaltar las características que se dan en la fusión de sociedades mercantiles y que son:

a) Las empresas fusionadas que desaparecen pierden su personalidad jurídica.

b) La reunión de patrimonios, que se hace cuando las sociedades que han decidido fusionarse, aportan sus respectivos patrimonios a fin de dotar a la sociedad que nace o subsiste de un patrimonio propio.

c) Los bienes, derechos y obligaciones de las empresas que desaparecen, pasan a formar parte de la compañía resultante ya sea ésta de nueva creación o la que subsista, constituyéndose de esta manera, las aportaciones por las cuales los socios deberán recibir títulos de la sociedad a integrar.

d) La fusión viene a ser una forma de disolución sin liquidación, presentándose el hecho de que las sociedades fusionadas - - transmiten su patrimonio a título universal, es decir, íntegro a la sociedad subsistente o de nueva creación.

Una vez efectuada la fusión y siguiendo las formalidades establecidas en los artículos 224 y 225 LGSM las sociedades fusionadas han quedado desaparecidas, será requisito indispensable que el - - socio incorporado reciba títulos o acciones que garanticen su participación en la sociedad que subsista o de nueva creación.

En mi opinión, la fusión establece la unión jurídica de dos o más empresas con fines comunes para formar una nueva o adherirse a una ya preestablecida.

Hemos mencionado en que la fusión es la unión de dos o más - -

sociedades, pero no los tipos de sociedades que puedan y deban fusionarse, por lo que al respecto se presentan dos tipos de razonamiento:

A) Algunos autores señalan que la fusión puede darse en la -- unión de diferentes sociedades, es decir, que una sociedad anónima puede fusionarse con una sociedad en nombre colectivo o con una -- sociedad en comandita, etc., tal afirmación encuentra su referen-- cia en las disposiciones legales que señalan que la fusión no es -- propia y exclusiva de cierta clase de sociedad, el artículo 222 -- LGSM, establece que el acuerdo de fusión se decidirá por cada so-- ciedad en la forma y términos que corresponda su naturaleza. (7)

Aquí se muestra como la ley acepta que la fusión pueda darse en sociedades de diversa naturaleza, fortaleciendo tal concepto el artículo 226 LGSM, donde se establece que las sociedades fusionadas pueden dar origen a una distinta, siempre y cuando se sujete a los principios que rigen su constitución.

B) El otro razonamiento es aquél en el cuál no se concibe que las sociedades que se fusionan sea de diversa naturaleza, sino por el contrario, es necesario que intervengan sociedades de la misma estructura. En la vida práctica se da con mayor frecuencia este -- razonamiento.

1.3 FORMAS DE FUSION.

Existen dos formas de fusión, siendo estas las siguientes:

- 1.- Fusión Pura o Fusión por Integración.
- 2.- Fusión por Absorción o Incorporación.

En la fusión pura, hay desaparición de las sociedades fusio-- nadas para crear una nueva. Por ejemplo:

La sociedad A y la sociedad B decidieron fusionarse para crear una nueva, la cuál llevará el nombre de sociedad C.

$$A + B = C$$

En la fusión por absorción, las sociedades fusionadas desaparecen para ingresar en una sociedad fusionante preexistente, es -- decir, se incorporan a una de las sociedades que subsiste. Un ejem-- plo de ello es el siguiente:

La sociedad A , B y C decidieron fusionarse, pero no crearán una -- sociedad nueva, ya que la sociedad A y B se incorporan a la socie-- dad C, la cual las ésta absorbiendo.

$$A + B + C = C$$

La LGSM, reconoce ambas clases de fusión en los artículos -- 223, 224 y 226. El artículo 223 hace alusión a las empresas que -- por motivo de la fusión han dejado de existir, mientras que el -- artículo 224, apoyado por el 226 reconoce en la fusión, la socie-- dad que subsiste y a la que resulte distinta de ella.

El artículo 225 LGSM, establece que para tener efecto inmedia-- to la fusión, las sociedades que desaparecen deberán hacer el pago o garantizar sus créditos a los acreedores, deduciéndose de ello, -- que cubierto el pasivo, se aporta sólo el activo, es decir, que -- las empresas que desaparecen aportan su capital a la que subsiste, tal aportación puede ser total o parcial. En el primer caso de -- aportar todo su patrimonio, la sociedad subsistente se encargará -- de saldar su pasivo, en el caso de que sea una aportación parcial, la sociedad que tiende a desaparecer conserva parte de su activo -- para liquidar su pasivo, aportando solamente el resto del activo a la sociedad que subsiste.

Una vez que la fusión tiene lugar y el capital social se encuentra suscrito, automáticamente la nueva sociedad queda constituida.

1.4 CAUSAS DE LA FUSION.

Las causas que motivan a las sociedades a fusionarse, suelen ser diversas, entre las más comunes se señalan las siguientes:

TECNICAS. Las empresas se ven en la necesidad de unir sus esfuerzos y capitales, al no contar con una capacidad económica -- suficiente que le ayude a contratar a técnicos especializados que ayuden a mejorar la calidad y cantidad de su producción y hacer -- competitiva su imagen en el mercado, asegurar el abastecimiento de las materias primas que tienden a complementar las actividades de operación de las empresas.

ECONOMICAS. Es asegurar el abastecimiento de la materia -- prima como anteriormente se mencionó, la reducción de costos, gastos de venta, administración, etc., para obtener precios de venta -- menores que repercuten en las utilidades.

FINANCIERAS. Es aumentar el capital propio, facilitar el -- financiamiento externo, viniendo a depender de estas causas los -- capitales y los intereses.

LEGALES. Estas causas son resultado de una imposición de -- la ley, como consecuencia de la relación que guardan entre sí -- ciertas empresas, decidiendo que lo mejor para ellas es la fusión.

(8)

Dado que en la fusión las sociedades buscan alcanzar un beneficio, el cuál puede verse reflejado en el campo económico, social y político en el que se desarrolle, ha sido motivo para que de --

alguna manera se vea influenciada la unión de sociedades mercantiles.

Esta unión reviste de ciertos requisitos legales a fin de que dichas sociedades puedan funcionar legalmente y alcancen los objetivos por los cuales se han fusionado.

En el capítulo siguiente se entrará a mencionar aquéllos aspectos legales que reviste la fusión de sociedades mercantiles.

C A P I T U L O I I

ASPECTOS LEGALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

2.1 Requisitos para su constitución.

2.1.1. Acuerdo de fusión.

2.1.2. Inscripción y publicación.

2.1.3. Ejecución del contrato de fusión.

2.2 Administración y control.

2.3 Efectos de la fusión.

2.3.1. En relación con la sociedad.

2.3.2. Efecto frente a socios.

2.3.3. Frente a acreedores.

2.3.4. Con el fisco.

2.3.5. Otros efectos.

C A P I T U L O I I

ASPECTOS LEGALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

En el capítulo I se expusieron los conceptos o definiciones - de lo que es sociedad mercantil, de fusión por lo que en el presente capítulo se mencionarán aquellos requisitos de validez para poder ejercer el acto de fusión.

Debo aclarar sin embargo que la amplitud con que deba tratarse los aspectos legales serán a cargo del Licenciado en Derecho en virtud de que yo no lo soy, limitandome en consecuencia en los - - aspectos a tratar, pero sin dejar de mencionar aquéllos que resultan de suma importancia.

2.1 REQUISITOS PARA SU CONSTITUCION.

2.1.1. ACUERDO DE FUSION.

El artículo 222 de la LGSM señala lo siguiente:

"La fusión de varias empresas, deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza"

Como lo aclara lo anterior, este artículo es la voluntad individual de cada sociedad la que decide sobre su fusión y delibera - sobre la misma, entendiendose por deliberación lo siguiente:

La deliberación es una declaración de cada sociedad en cuanto a la fusión que se quiere realizar y que para su efecto se toma un acuerdo por medio de la Asamblea General de Socios, ya que la fusión -- implica modificación de estatutos, estableciéndose por lo tanto en esta deliberación que la duración de la sociedad se limita hasta - que se lleve a cabo el acto de fusión.

Para poder efectuar el acuerdo de fusión, cada sociedad debe-

rá cumplir con lo establecido en su contrato social respectivo para poder fusionarse.

Es así como en la sociedad en nombre colectivo para que haya modificación en el contrato social y pueda darse la fusión, se requiere el consentimiento unánime de los socios, salvo que en el mismo se hubiere estipulado la modificación por la mayoría, teniendo en este caso la minoría el derecho de retiro o separarse de la sociedad. Artículo 34 LGSM.

En la sociedad en comandita simple, se le da el mismo tratamiento a los socios para que decidan fusionarse o separarse, al igual que en la sociedad en nombre colectivo. Artículo 57 LGSM.

En la sociedad de responsabilidad limitada se celebrará una Asamblea Extraordinaria que acuerde la fusión y deberá ser aprobada por las tres cuartas partes del capital social. Artículo 83 - - LGSM.

Mientras que en la sociedad en comandita por acciones y la sociedad anónima, tienen igual tratamiento, se requiere la celebración de una Asamblea Extraordinaria artículo 182 - VII y 208 LGSM; en la que deberán estar representados por lo menos las tres cuartas partes del capital social, salvo que en el contrato social se hubiere estipulado una representación mayor y las decisiones se tomarán por voto de aquéllas acciones que representen la mitad social, artículo 190 LGSM, si se tuviera que efectuar una segunda convocatoria, se llegará a una resolución cualquiera que sea el número de las acciones representadas y siempre con el voto favorable de las acciones que representen por lo menos la mitad del capital social. Artículo 191 LGSM.

En la asamblea, la orden del día contendrá:

- la decisión de que se lleve a efecto la fusión.
- el sistema que se llevará a cabo para la extinción del pasivo.
- la clase de sociedad que surgirá.
- la situación de los socios después de la fusión.
- el reajuste del personal tanto administrativo como técnico.
- la aprobación del Estado de Posición Financiera que vaya a inscribirse en el Registro Público de Comercio.
- la fecha de inscripción del acuerdo de fusión, del Estado de Posición Financiera y el sistema adoptado para la extinción del pasivo.

Como se ha visto el acuerdo de fusión es una declaración unilateral de cada una de las sociedades, y es unilateral porque se forma por separado sin intervención de las demás sociedades que -- tomaron parte.

2.1.2. INSCRIPCION Y PUBLICACION.

Los acuerdos de fusión deberán ser inscritos en el Registro Público de Comercio y su publicación en el periódico oficial del domicilio de la sociedad que han de fusionarse, al igual que sus estados de posición financiera y para aquéllas sociedades que dejarón de existir, el sistema adoptado para la extinción de sus pasivos. Art. 223 LGSM.

El hecho de que se inscriba el acuerdo de fusión no quiere -- decir que la fusión ya se ha realizado como tal, ya que el inscribir y el publicar tiene como objetivo el dar a conocer a los acreedores o personas interesadas que las sociedades van a fusionarse.-

El registro sólo tiene efectos publicitarios y la inscripción no puede considerarse como si la fusión se ha realizado.

El artículo 224 LGSM señala que la fusión tendrá efecto tres meses después de haberse efectuado la inscripción, concediéndose tal plazo para que acreedores se puedan oponer a la fusión, por considerarla que ésta afecta sus intereses, por tal motivo la fusión se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.

Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas.

También el artículo 225 LGSM, señala que la fusión tendrá efecto en el momento de la inscripción, si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse o se depositara el importe en una institución de crédito o que conste el consentimiento de todos los acreedores.

2.1.3 EJECUCION DEL CONTRATO DE FUSION.

La celebración o ejecución del contrato de fusión se lleva a efecto cuando intervienen todas aquellas sociedades que acordaron fusionarse, a través de sus representantes legales, que pueden ser sus administradores o los que hubieran elegido para celebrar el contrato de fusión como consecuencia de la deliberación, estableciendo asimismo las bases para la fusión.

La fusión se ha realizado cuando los acreedores sociales dan el consentimiento para que se realice y el contrato de fusión se ha efectuado.

Es conveniente resaltar que el contrato de fusión es diferente al acuerdo de fusión, ya que este último se lleva a cabo en forma individual por cada sociedad a través de la voluntad de sus socios y el contrato será por todas las sociedades y por conducto de sus representantes los cuales establecerán las bases para la fusión.

2.2 ADMINISTRACION Y CONTROL.

Cuando la fusión es pura, la constitución de la nueva sociedad se sujetará a lo que la legislación en materia de sociedades tenga estipulado para cuando se ha creado una nueva sociedad.

Cuando se da el caso de fusión por absorción, la sociedad que subsiste será responsable ante terceros de los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas desaparecidas.

2.3. EFECTOS DE LA FUSION.

En la fusión tienden a producirse ciertos efectos ya sea para los accionistas, acreedores, trabajadores, fisco y terceras personas que de alguna manera están relacionadas con las sociedades que se fusionaron, que a continuación se mencionan:

2.3.1. EN RELACION CON LA SOCIEDAD.

A) Desaparición de las sociedades. Como ya se ha recalcado en puntos anteriores, la fusión presenta como carácter específico, la extinción de la persona jurídica de las sociedades que decidieron unirse; perdiendo consecuentemente su nombre, denominación o razón social al al pasar la totalidad de su patrimonio hacia la sociedad que subsiste o de nueva creación.

B) Trasmisión de las relaciones. De acuerdo a lo expuesto - - anteriormente, al transmitir el patrimonio social de una a otra so-

ciudad, también se transmiten y correlativamente se adquieren las relaciones patrimoniales y corporativas de las sociedades fusionadas. La transmisión de las relaciones patrimoniales se efectúa cuando la sociedad (incorporante o nueva), frente a los terceros deudores o acreedores de la sociedad disuelta, entra en el puesto de ésta - como deudora o acreedora. La transmisión de las relaciones corporativas se verifica, cuando el vínculo social que ligaba a la sociedad disuelta, se constituye entre la sociedad que subsiste o nueva y los socios, los cuales vienen a ser socios de la nueva sociedad o de la que subsiste.

C) Cambio de títulos. La fusión no es solamente unión de patrimonios, sino también agrupación de socios pertenecientes a las distintas sociedades que se fusionaron.

Por tal motivo, será requisito indispensable que los socios incorporados reciban títulos o acciones de la sociedad que subsista o de nueva creación en substitución de los que poseían.

D) Creación de una nueva sociedad o aumento de capital. Recordemos que cuando las sociedades deciden fusionarse y por lo tanto desaparecen, surge una nueva sociedad (fusión pura), asimismo se da aumento de capital cuando la sociedad que subsiste (fusión por absorción), incorpora a todas aquéllas que desaparecen, aumentando consecuentemente el capital debido a las aportaciones que hacen tales sociedades, con motivo de este aumento, el contrato social se modifica y dicha modificación se hace de acuerdo con las reglas establecidas por la LGSM.

2.3.2. EFECTO FRENTE A SOCIOS.

Ahora veremos los efectos con relación a las personas que - -

componen la sociedad o tienen relación jurídica con ella.

Cuando los socios no estén de acuerdo en la modificación de los estatutos como consecuencia de la fusión podrán ejercer el derecho de retiro, si en dicha modificación se cambie el objeto de la sociedad y el socio no quiere concurrir con su patrimonio a una sociedad de objeto distinto de aquel que él perseguía, o cuando -- haya cambio de nacionalidad y esto le implique al socio residir en el extranjero y por lo tanto adecuarse a leyes que para él son desconocidas, o el hecho de que se transforme la sociedad como está contemplado en el artículo 182 fracc. IV, V y VI el socio recibirá el reembolso de sus acciones en proporción al activo total según el último balance aprobado.

Este derecho deberá ejercerse dentro de los 15 días siguientes a la clausura de la asamblea.

Al respecto Mantilla Molina, Roberto dice: "los accionistas que representen por lo menos la tercera parte del capital social, tienen derecho a oponerse a la ejecución del acuerdo de fusión, ya que tal oposición no es sólo un derecho de acreedores, sino también de los socios minoritarios". (9)

Este criterio se encuentra apoyado por el artículo 201 LGSM - ("que los reclamantes hayan dado su voto en contra de la resolución"), en este caso la resolución es la fusión y los reclamantes los socios.

2.3.3. EFECTO FRENTE A ACREEDORES.

La fusión plantea para los acreedores, el problema de la sustitución de la deuda ya que las empresas fusionadas delegan sus obligaciones en la nueva sociedad que surge o en la que subsiste. Para que la fusión se lleve a cabo, se necesita que las empresas -

garanticen el pago de sus pasivos a través de una institución de crédito.

Sin embargo no puede decirse que sea un efecto de fusión propiamente, puesto que los acreedores pueden oponerse antes de que se realice el acto de fusión (artículo 224 LGSM); el fundamento del derecho de oposición, se encuentra en los posibles perjuicios que la fusión pudiera ocasionar a los acreedores, dándose en consecuencia un plazo de tres meses a partir de la publicación del acuerdo de fusión para que puedan oponerse y mientras esta oposición no se declare infundada, suspende la fusión. Para que el acto de fusión se ejecute, es necesario que todos y cada uno de los acreedores, consientan en la fusión pues basta que uno de ellos se oponga para que se suspenda la fusión.

El artículo 225 LGSM, establece que cuando se garantice o cubra los créditos por parte de la sociedad que surge o subsiste, no se necesita esperar el plazo legal de tres meses para llevar a cabo la fusión, por no haber impedimento por parte de los acreedores.

Cuando la sociedad que surge o subsiste reconoce tener más pasivos que activos que los cubra, si habrá oposición por parte de los acreedores para que se lleve a cabo la fusión y suspenderse definitivamente.

2.3.4. CON EL FISCO.

Cuando por medio de la fusión, la sociedad que surge o subsiste toma a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas, toma también responsabilidades ante terceros.

Como es sabido las sociedades mercantiles son causantes de ciertas obligaciones de carácter fiscal, ya que rige sus actos en-

materia fiscal por la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que toda fusión de sociedades mercantiles dará origen a ciertos avisos y declaraciones a fin de que puedan operar con -- toda la normatividad prevista por las leyes fiscales, como se verá en el capítulo siguiente.

2.3.5. OTROS EFECTOS.

A) Laborales.

La ley Federal del Trabajo en su artículo 41, señala que en los -- casos de fusión, sólo se da una sustitución de patrón y la socie-- dad que subsista o resulte, asuma la responsabilidad de las obliga-- ciones derivadas de los contratos colectivos o de la ley respecto-- a los trabajadores de las sociedades fusionadas.

B) Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Instituto también reconoce en la sustitución patronal a la fu-- sión, donde el patrón substituido será solidariamente responsable-- con el nuevo patrón de las obligaciones derivadas de esta ley, - - asimismo el Instituto notificará al nuevo patrón el adeudo del pa-- trón substituido y concluido el plazo todas las responsabilidades-- serán atribuidas al nuevo patrón. Se considera que hay substitución en el caso de transmisión por cualquier título de los bienes esen-- ciales, afectos a explotación con el ánimo de continuarla.

Artículo 142 LSS.

Presentándose en consecuencia los siguientes avisos:

- aviso de fusión.
- baja del registro patronal de la empresa fusionada.
- aviso de alta de cada uno de los trabajadores y empleados de la-- empresa fusionante con la fecha de fusión.

C) Secretaría de Industria y Comercio.

En esta secretaría se presentarán los avisos siguientes:

- aviso de baja de la fusionada.
- aviso de fusión y aumento de capital por parte de la fusionante.

D) Secretaría de Salud.

En esta secretaría se presentarán los avisos siguientes:

- cancelación de la licencia sanitaria de la fusionada.
- gestión de nueva licencia sanitaria a nombre de la empresa fusionante, que ampare el local en el que amplía sus actividades.

Es así como a través de este capítulo se pretendió mostrar -- aquéllos formulismos legales que acompañan a la fusión de sociedades mercantiles, a fin de que estas funcionen y se establezcan de acuerdo con las leyes sociales.

C A P I T U L O I I I

ASPECTOS FISCALES EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

- 3.1 Ley del Impuesto sobre la renta en las empresas fusionadas.
- 3.2 Impuesto sobre la renta y casos prácticos.
- 3.3 Repercusiones y consecuencias del desconocimiento de las --
leyes fiscales.
- 3.4 Estímulos fiscales para empresas mercantiles.
- 3.5 La fusión ante el fisco mexicano.

EL ASPECTO FISCAL EN LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES.

Como ya se ha mencionado, muy a menudo por una o varias razones, las empresas encuentran que la expansión externa por medio de una combinación comercial (fusión), es una alternativa viable para lograr mejores resultados en cuanto a los fines que persiguen.

Ya se ha mencionado los requisitos legales que requieren para poder "expandirse"; por lo que ahora señalaremos aquellos aspectos en que recaen las empresas que se han fusionado y de aquellas disposiciones a que se encuentran sometidas en materia fiscal.

3.1. LEY DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN LAS EMPRESAS FUSIONADAS.

Veremos a continuación las disposiciones que se encuentran -- establecidas por el Código Fiscal de la Federación respecto a la fusión de sociedades mercantiles en su forma pura o en su forma de absorción.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

ARTICULO 11.- Este artículo señala que en los casos en que -- una sociedad entre en liquidación o sea fusionada, el ejercicio -- fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación o se fusione. Esta disposición nos recuerda lo que ya se ha mencionado en el capítulo anterior, referente a que uno de los requisitos para que las empresas puedan fusionarse, es presentar el último balance de la sociedad a fusionarse a fin de que tanto -- acreedores como socios se den cuenta de la situación que guarda la sociedad.

Este mismo artículo nos señala que en los casos de fusión, --

presentará las declaraciones del ejercicio de la sociedad que desa parece la que subsiste.

De lo anterior se desprende, que en la fusión pura, presenta-
rá la declaración del ejercicio la sociedad nueva que se ha creado,
y en la fusión por absorción la sociedad que subsiste.

El reglamento del CFF en su artículo 6 viene a reafirmar lo -
anteriormente expuesto, estableciendo que las sociedades podrán --
anticipar la fecha de terminación de su ejercicio, siempre y cuan-
do presente aviso y se encuentre en el supuesto de fusión. Tal avi
so se presentará a las oficinas autorizadas conjuntamente con la -
declaración del ejercicio del ISR y una copia sellada de dicho avi
so ante las autoridades recaudadoras de la Entidad Federativa de -
que se trate, dentro del mes siguiente al día en que se presentó -
ante la autoridad recaudadora de la Federación.

ARTICULO 27.- Nos señala que el Registro Federal de Contribu-
yentes, es el medio de control que tiene la Secretaría de Hacienda
y Crédito Público para identificar a las personas sujetas a impueg
tos federales, así como para conocer las modificaciones en las cir
cunstancias más trascendentes de los mismos (fusión), y por otro -
lado cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones.

Todos los causantes sean personas físicas o morales deben - -
inscribirse a dicho registro y por tanto presentar declaraciones -
periódicas, así como los consecuentes avisos que deriven en cambio
de nombre, razón o denominación social, cambio de domicilio fiscal,
alta de obligaciones fiscales, o aumento o disminución de las - -
mismas, aviso de liquidación de la sociedad, de fusión de cancela-
ción del RFC, etc.

De lo anterior podemos decir, que en la fusión las sociedades que se unieron y por tanto se encuentran ya desaparecidas al no -- tener una personalidad jurídica que ampare un nombre o denomina- -- ción social, deberán dar aviso al RFC de que han dejado de existir como entidades morales, así como del acto de fusión que se ha efec- -- tuado y por lo tanto carecen de su registro federal de contribuyen- -- tes, exigiéndose por parte de los federatarios públicos la escritu- -- ra pública en que se haga constar el acta constitutiva de fusión.

Al presentar este aviso deberán considerarse las formas de -- fusión. En la fusión por absorción donde las sociedades que desapa- -- recen pasan a integrarse a una que subsiste, los avisos que se pre- -- sentarán al RFC serán:

- a) cambio de nombre, razón o denominación social si lo hubiere.
- b) aviso de baja del RFC de las empresas fusionadas.
- c) baja de obligaciones fiscales de las sociedades fusionadas
- d) aumento de obligaciones fiscales de la sociedad que subsig- -- te.
- e) cambio de domicilio fiscal si se efectuó.

En la fusión pura, donse se crea una nueva sociedad, se darán los siguientes avisos al RFC:

1) Cambio de nombre, razón o denominación social en los casos en que se haya decidido tomar otro nombre, el plazo para presentar este aviso es de un mes contados a partir de aquél en que se tenga lugar el hecho que hizo acreedor a tal aviso ante la autoridad recaudadora. Artículo 19 RCFF.

2) Cambio de domicilio, cuando el retenedor o contribuyente - -- lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o sim-

plemente el cambio de numeración, dándose un plazo de un mes para presentarlo. Si las empresas al fusionarse decidieron cambiar de domicilio presentarán este aviso.

Cuando el domicilio quede en la misma circunscripción territorial de la autoridad a la que ha venido presentando sus declaraciones periódicas, el aviso se presentará ante ella y aún en el caso de que el domicilio quedara fuera de la circunscripción territorial se presentará este aviso a tal autoridad, es decir a la nueva autoridad en que quede ubicado su nuevo domicilio. Artículo 20 RCFF.

Al respecto la Ley Miscélanea del 28 de febrero de 1985, publicada en el diario oficial de la federación, estableció los formularios del CFF relativo a los avisos que deban presentarse, donde destacaremos los señalamientos hechos para los avisos de cambio de domicilio:

a)- Este aviso se presentará por cuadruplicado, en los casos en que no hubiera modificación alguna.

b)- Se presentará por quintuplicado ante autoridad recaudadora de la federación, cuando el domicilio quede dentro de la circunscripción territorial en donde se encontraba su anterior domicilio.

c)- Se presentará por sextuplicado, cuando el domicilio quede dentro de la misma entidad federativa.

d)- Se presentará por septuplicado, cuando el domicilio quedara fuera de la jurisdicción de la entidad federativa ante la oficina federal de hacienda.

3)- Baja de obligaciones fiscales de las que se fusionaron, dándose un plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha en que -

se tenga lugar el hecho. Artículo 21 RCFF.

4) Aviso de cancelación del RFC de las empresas fusionadas, -
junto con la última declaración del ISR.

5) Solicitud de inscripción al RFC, al formarse una nueva - -
empresa o sociedad deberán realizar todos los requisitos para la -
iniciación de un nuevo negocio y poder funcionar con legitimidad, -
se da un plazo de 15 días siguientes al hecho que efectuó tal si--
tuación.

Una vez que se ha realizado la fusión, las sociedades, debe--
rán presentar los avisos que se han descrito con anterioridad, a -
fin de que puedan operar con toda libertad y confianza que les - -
inspira el haber cumplido lo dispuesto por la ley respecto a los -
avisos que se deban presentar.

3.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como es sabido el régimen fiscal de las sociedades mercantiles
se encuentra establecido en el Título II de esta Ley, en dicho - -
Título se encuentran las disposiciones generales que regulan en --
materia fiscal aquellas actividades que realizan dichas sociedades.

Si la empresa mercantil tiene un fin lucrativo es decir, el -
logro de una utilidad razonable en relación al capital invertido, -
y si bien es sabido por todos los contribuyentes, la íntima rela--
ción que se establece de esta utilidad con el pago del impuesto --
sobre la renta, donde el Fisco Mexicano viene a ser como un socio-
mayoritario al compartir casi el 42% de las utilidades.

Si las empresas al operar en forma individual esperan obtener
un beneficio, es lógico suponer que al fusionarse este beneficio -
será mucho mayor que aquél que obtenían de forma individual, pero-

conviene hacernos la pregunta de que si este beneficio también - - logra expandirse al campo de lo tributario o fiscal.

A continuación se tratará de ejemplificar las disposiciones - que regulan a la fusión de sociedades mercantiles a través de 2 ca sos prácticos que muestren aquellas situaciones en que pueden - - recaer las empresas fusionadas.

CASO PRACTICO # 1.- que representará a la fusión pura.

CASO PRACTICO # 2.- que representará a la fusión por absorción.

CASO PRACTICO N-1

FUSION PURA.

En asamblea general extraordinaria de accionistas, celebrada en México, D. F.; el 15 de diciembre de 1984 "Tania", S. A. y - - "Beker", S. A. resolvieron fusionarse por unanimidad de votos, con el fin de crear "La Betania", S. A. El acuerdo de fusión y los Estados de Posición Financiera de cada sociedad, se inscribieron en el Registro Público de Comercio, así como el consentimiento de los acreedores de las sociedades, en consideración a lo señalado por - la Ley General de Sociedades Mercantiles en el capítulo IX, artícu lo 223, 224 y 225.

Los representantes de ambas sociedades resolvieron que los Es tados de Posición Financiera deberán ajustarse a:

- 1.- Elaborar un análisis de las cuentas por cobrar por antigüedad de saldos, para determinar la estimación de cuentas incobrables.
- 2.- Los inventarios quedarán valuados a precios promedio.
- 3.- Se contratará personal capacitado para que efectúe avalúos de terrenos, edificio y mobiliario y equipo de transporte.

- 4.- Los gastos de instalación y organización serán absorbidos por cada sociedad.
- 5.- Los impuestos y las cuotas por pagar deberán ser liquidados por cada sociedad.
- 6.- Por reajuste de personal, se calculará la provisión para la -- indemnización del mismo.

Las operaciones celebradas con anterioridad por las socieda-- des quedarán eliminadas en la Hoja de Trabajo de Fusión y son las siguientes:

- 1.- Tania, S. A., tiene documentos por cobrar a cargo de Beker, -- S. A., por \$ 2,000,000.00.
- 2.- Beker, S. A., tiene un saldo en clientes de \$ 1'397,750.00 a - cargo de Tania, S. A.
- 3.- Beker, S. A., tiene acciones por \$ 5'000,000.00 de Tania, S.A.

"T A N I A", S. A.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1984.

	DEBE	HABER
D E R E C H O S		
Caja y bancos	3'500,000	
Clientes	5'600,000	
Documentos por cobrar	3'270,000	
Estim. para ctas. incob.		130,000
Inventarios (PEPS)	15'773,000	
Imptos. pagados por anticipado	2'329,000	
F I J O		
Terreno	12'000,000	
Edificio	36'140,000	
Dep. Acum. edificio		5'240,000
Maquinaria y Epo. de Fab.	5'000,000	
Dep. acum. Maq. y Epo. de Fab.		500,000
Mobiliario y Epo. de Oficina.	3'700,000	
Dep. Mob. y Epo. de Oficina.		900,000
Equipo de Transporte.	5'000,000	
Dep. Epo. de Transporte.		1'250,000
D I F E R I D O		
Gastos de Organización e Inst.	1'375,000	
Amortiz. Acum. Gtos. de Org. e Inst.		190,000
O B L I G A C I O N E S		
Proveedores		5'850,000
Acreedores Diversos.		2'979,000
Partcip. a Trabj. por pagar		1'590,000
Impuestos y cuotas por pagar		4'017,000
Préstamo bancario		5'591,000
C A P I T A L		
Capital Social		31'000,000
Reserva legal		1'550,000
Superávit por Revaluación		23'580,000
Resultado del Ejercicio.		9'320,000
<hr/>		
S U M A S	\$ 93'687,000	\$ 93'687,000
	=====	=====

"B E K E R", S. A.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1984.

	DEBE	HABER
D E R E C H O S		
Caja y Bancos	4'976,270	
Clientes	8'226,640	
Deudores	226,387	
Inventarios (P.P)	8'384,000	
F I J O		
Edificio	40'824,000	
Dep. acum. edificio		10'842,000
Maquinaria y Epo. de Fab.	8'000,000	
Dep. Acum. Maq. y Epo. de Fab.		1'600,000
Mobiliario y Equipo de Of.	5'920,000	
Dep. Mob. y Epo. de oficina.		1'971,360
Equipo de Transporte	5'000,000	
Dep. Acum. Epo. de Transp.		3'600,000
D I F E R I D O		
Gastos de Organiz. e Inst.	8'031,581	
Amort. Acum. Gastos de Org. e Inst.		879,694
Primas de Seguro	2'381,000	
Acciones, Bonos y Valores	6'000,000	
O B L I G A C I O N E S		
Proveedores.		795,754
Documentos por Pagar		1'397,750
Acreedores Diversos		2'108,685
Impuestos y Cuotas por Pagar		4'735,024
Fondo de Reserva y pensiones para Jubilaciones.		3'932,500
C A P I T A L		
Capital Social.		28'000,000
Reserva Legal.		1'400,000
Superávit por revaluación		27'122,166
Resultado de Ejerc. Anteriores.		6'320,000
Resultado del Ejercicio.		3'264,945
S U M A S	\$ 97'969,878	\$ 97'969,878
	*****	*****

L I B R O S D E " T A N I A " , S . A .

Asientos de ajuste que se correrán según acuerdo de fusión.

- 1.- La estimación para cuentas incobrables se incremento en - - --
\$ 250,000 según análisis efectuado en base a la antigüedad de sal-
dos.
- 2.- Al efectuarse la valuación de inventarios a precios promedio,-
estos deberán disminuirse en \$ 2'853,865.
- 3.- La maquinaria y equipo de fabricación se valuó en \$ 500,000 --
menos.
- 4.- Los gastos de instalación y organización que importan - - - -
\$ 1'185,000 valor neto. Los absorberá la sociedad.
- 5.- Los impuestos y cuotas por pagar deberán ser liquidados por la
sociedad y que importan \$ 3'017,000 ya calculado el Impuesto Sobre
la Renta.
- 6.- Se creará una provisión para indemnización por \$ 3'900,000.

AJUSTES DE
"TANIA", S. A.

- 1 -

Cuenta de fusión	250,000	
Estim. ctas. incob.		250,000
Incremento en la estimación de cuentas incobrables.		

- 2 -

Cuenta de fusión	2'853,865	
Inventarios		2'853,865
Ajuste a inventarios por valuar se a precios promedio.		

- 3 -

Cuenta de fusión	500,000	
Depreciación de maquinaria.	500,000	
Maquinaria y equipo de fab.		1'000,000
Ajuste por avaluo a maquinaria		

- 4 -

Cuenta de fusión	1'375,000	
Amortz. Acum. Gastos de Inst.	190,000	
Gastos de Inst. y Organiz.		1'375,000
Cuenta de fusión		190,000
Ajuste por cancelar los gastos de instalación que absorve la sociedad.		

- 5 -

Impuestos y cuotas por pagar	4'017,000	
Impuestos pagados por anticip.		2'329,000
Bancos		1'688,000
Liquidación de impuestos y cuotas.		

- 6 -

Cuenta de fusión	3'900,000	
Provisión para Indemnización		3'900,000
Creación de la provisión para indemnización, según acuerdo de fusión.		

- 7 -

Depreciación Acum. Edificio	5'240,000	
Edificio		5'240,000
Cancelación de la depreciación.		

- 8 -

Depreciación Mob. y Epo. Of.	900,000	
Mobiliario y Epo. de Of.		900,000
Cancelación de la depreciación.		

- 9 -

Depreciación Epo. de Transporte	1'250,000	
Equipo de transporte		1'250,000
Cancelación de la depreciación.		

ASIENTOS DE CIERRE DE
"T A N Í A", S. A.

- 1 -

Betania, S. A.		
Caja y Bancos	77'051,135	
Clientes		1'812,000
Documentos por cobrar.		5'600,000
Inventarios		3'270,000
Terreno		12'919,135
Edificio		12'000,000
Maquinaria y Equipo de Fab.		30'900,000
Mobiliario y Equipo de Of.		4'000,000
Equipo de Transporte		2'800,000
		3'750,000

Importe de las inversiones aportadas a la fusión para crear a la -
Betania, S. A.

- 2 -

Estimación de cuentas incob.	380,000	
Proveedores	5'850,000	
Acreedores Diversos	2'979,000	

P.T.U. por pagar	1'590,000	
Provisión para Indemnización	3'900,000	
Préstamo Bancario	5'591,000	
Betania, S. A.		20'290,000

Importe de las obligaciones que se aportan a la fusión para crear-
a Betania, S. A.

- 3 -

Capital social	31'000,000	
Reserva legal	1'550,000	
Superávit por revaluación	23'580,000	
Resultado del ejercicio	9'320,000	
Betania, S. A.	(8'688,865)	56'761,135

Importe del capital contable que aporta para la fusión de Betania,
S. A.

LIBROS DE "BEKER", S. A.

Asientos de ajuste que se correrán según acuerdo de fusión.

- 1.- Según avalúo efectuado por el perito, se consideró aumentar en \$ 10'000,000 el valor del edificio.
- 2.- La maquinaria tiene un valor actual de \$ 10'000,000 según -- avalúo.
- 3.- El equipo de transporte, tiene un valor de \$ 1'000,000 de me-- nos, según avalúo.
- 4.- Los gastos de organización que importan \$ 7'151,887 valor neto, lo absorberá la sociedad.
- 5.- Las primas de seguro se han devengado en \$ 595,250 que corres-- ponden a tres meses.
- 6.- Los impuestos y las cuotas deberán ser liquidados por la soci

dad e importan \$ 4'735,024 ya incluido el ISR.

7.- Se creará una provisión para indemnización por \$ 2'580,000. según avalúo.

3.- El equipo de transporte, tiene un valor de \$ 1'000,000 de menos, según avalúo.

4.- Los gastos de organización que importan \$ 7'151,887 valor neto, lo absorberá la sociedad.

5.- Las primas de seguro se han devengado en \$ 595,250 que corresponden a tres meses.

6.- Los impuestos y las cuotas deberán ser liquidados por la sociedad e importan \$ 4'735,024 ya incluido el ISR.

7.- Se creará una provisión para indemnización por \$ 2'580,000.

AJUSTES DE BEKER, S. A.

- 1 -

Edificio	10'000,000	
Depreciación edificio	10'842,000	
Edificio		10'842,000
Cuenta de fusión		10'000,000
Ajuste por avalúo de edificio.		

- 2 -

Maquinaria y Epo. de Fab.	2'000,000	
Depreciación Maq. y Epo. Fab.	1'600,000	
Maquinaria y Epo. de Fab.		1'600,000
Cuenta de fusión		2'000,000

- 3 -

Cuenta de fusión	1'000,000	
Depreciación Epo. Transp.	3'600,000	
Equipo de transporte		4'600,000
Ajuste por avalúo.		

- 4 -

Cuenta de fusión		
Amortz. Acum. Gastos		
Gastos de Instalación	8'031,581	
Cuenta de fusión	879,694	
Cancelación de los gastos que la sociedad absorbe.		8'031,581
		879,694

- 5 -

Cuenta de fusión		
Primas de seguro		
Ajuste por el importe devengado de tres meses.	595,250	
		595,250

- 6 -

Impuestos y cuotas por pagar		
Bancos		
Liquidación de impuestos y -- cuotas.	4'735,024	
		4'735,024

- 7 -

Cuenta de fusión		
Provisión para Indemnización		
Creación de la provisión para indemnización según acuerdo de fusión.	2'580,000	
		2'580,000

- 8 -

Depreciación Acum. Mob. y Epo. de Of.	1'971,360	
Mobiliario y Epo. de oficina		
Cancelación de la depreciación.		1'971,360

ASIENTOS DE CIERRE DE
"BEKER, S. A."

- 1 -

Betania, S. A.		
Caja y Bancos		
Clientes	77'594,663	
		241,246
		8'226,640

Deudores Diversos	226,387
Inventarios	8'384,000
Edificio	39'982,000
Maquinaria y Epo. de Fab.	8'400,000
Mobiliario y equipo de oficina	3'948,640
Equipo de transporte	400,000
Primas de seguro	1'785,750
Acciones, bonos y valores	6'000,000

Importe de las inversiones aportadas a la fusión para crear la - -

Betania, S. A.

- 2 -

Proveedores	795,754	
Documentos por pagar	1'397,750	
Acreedores Diversos	2'108,685	
Fondo de reserva y pensiones para jubilaciones	3'932,500	
Provisión para Indemnización	2'580,000	
Betania, S. A.		10'814,689

Importe de las obligaciones aportadas a la fusión para crear la --

Betania, S. A.

- 3 -

Capital social	28'000,000	
Reserva legal	1'400,000	
Superávit por revaluación	27'122,166	
Resultados de ejerc. anteriores	6'320,000	
Resultado del ejercicio	3'264,945	
Betania, S. A.	672,863	66'779,974

Importe del capital contable que aporta Beker, S. A. para la fusión

de Betania, S. A.

TANIA, S. A.

HOJA DE TRABAJO

CONCEPTO	BALANZA DE COMPROBACION		DEBE	AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	
	DEBE	HABER		HABER	DEBE	HABER	
Caja y Bancos	3'500,000			(5) 1'688,000		1'812,000	
Cuentas por Cobrar	5'600,000					5'600,000	
Documentos por Pagar.	3'270,000					3'270,000	
Estimación ctas. Incob.		130,000		(1) 250,000			380,000
Inventarios (PEPS)	15'773,000			(2) 2'853,865		12'919,135	
Impuestos pag. x anticip.	2'329,000			(5) 2'329,000			
Terreno	12'000,000					12'000,000	
Edificio	36'140,000			(7) 5'240,000		30'900,000	
Depreciación Edif.		5'240,000	(7) 5'240,000				
Maquinaria y Epo. Fab.	5'000,000			(3) 1'000,000		4'000,000	
Depreciación Maq.		500,000	(3) 500,000				
Mobiliario y Epo. Of.	3'700,000			(8) 900,000		2'800,000	
Depreciación		900,000	(8) 900,000				
Equipo Transporte	5'000,000			(9) 1'250,000		3'750,000	
Depreciación		1'250,000	(9) 1'250,000				
Gastos de Organiz.	1'375,000			(4) 1'375,000			
Amortización		190,000	(4) 190,000				
Proveedores		5'850,000					5'850,000
Acreedores diversos		2'979,000					2'979,000
P.T.U. por pagar		1'590,000					1'590,000
Impuestos y cuotas por pag.		4'017,000	(5) 4'017,000				
Prestamo bancario		5'591,000					5'591,000
Capital social		31'000,000					31'000,000
Reserva legal		1'550,000					1'550,000
Superavit x revaluación		23'580,000					23'580,000
Resultado del ejercicio		9'320,000					9'320,000
Provisión indemnización				(6) 3'900,000			3'900,000
Cuenta de fusión:			(1) 250,000	(4) 190,000			
			(2) 2'853,865				
			(3) 500,000				
			(4) 1'375,000				
			(6) 3'900,000				
							(8'688,865)
Total:	\$ 93'687,000	\$ 93'687,000	\$ 20'975,865	\$ 20'975,865	\$ 77'051,135	\$ 77'051,135	

BEKER, S. A.
HOJA DE TRABAJO.

C O N C E P T O	BALANZA DE COMPROBACION		AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Caja y Bancos	4'976,270			(6) 4'735,024	241,246	
Clientes	8'226,640				8'226,640	
Deudores Diversos	226,387				226,387	
Inventarios (P.P.)	8'384,000				8'384,000	
Edificio	40'824,000		(1) 10'000,000	(1) 10'842,000	39'982,000	
Depreciación Acum. Ed.		10'842,000	(1) 10'842,000			
Maq. y Epo. de Fab.	8'000,000		(2) 2'000,000	(2) 1'600,000	8'400,000	
Deprec. Maq. y Epo. Fab.		1'600,000	(2) 1'600,000			
Mob. y Epo. de Ofic.	5'920,000			(8) 1'971,360	3'948,640	
Deprec. Mob. y Epo. Of.		1'971,360	(8) 1'971,360			
Eq. de Transporte	5'000,000			(3) 4'600,000	400,000	
Dep. Epo. de Transp.		3'600,000	(3) 3'600,000			
Gts. de Org. e Inst.	8'031,581			(4) 8'031,581		
Amort. Gts. de Org.		879,694	(4) 879,694			
Primas de Seguro	2'381,000			(5) 595,250	1'785,750	
Acciones, Bonos y Val.	6'000,000				6'000,000	
Proveedores		795,754				795,754
Documentos por Pagar		1'397,750				1'397,750
Acreedores Diversos		2'108,685				2'108,685
Imp. y Cuotas por Pagar		4'735,024	(6) 4'735,024			
Fondo de Reser. y Pensiones		3'932,500				3'932,500
Capital Social		28'000,000				28'000,000
Reserva Legal		1'400,000				1'400,000
Superávit por Revaluación		27'122,166				27'122,166
Res. de Ejer. Ant.		6'320,000				6'320,000
Resul. del Ejercicio		3'264,945				3'264,945
Prov. P/Indemnización				(7) 2'580,000		2'580,000
Cuenta de Fusión			(3) 1'000,000	(1) 10'000,000		
			(4) 8'031,581	(2) 2'000,000		
			(5) 595,250	(4) 879,694		
			(7) 2'580,000			
						672,863
	<u>\$ 97'969,878</u>	<u>\$ 97'969,878</u>	<u>\$ 47'834,909</u>	<u>\$ 47'834,909</u>	<u>\$ 77'594,663</u>	<u>\$ 77'594,663</u>

HOJA DE TRABAJO DE FUSION AL 1º DE ENERO DE 1985.

C U E N T A S	TANIA, S. A.		BEKER, S. A.		T O T A L E S		ASIENTOS DE ELIMINACION		BETANIA, S. A.	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Caja y Bancos	1'812,000		241,246		2'053,246				2'053,246	
Clientes	5'600,000		8'226,640		13'826,640		(2) 1'397,750		12'428,890	
Documentos por cobrar	3'270,000				3'270,000		(1) 2'000,000		1'270,000	
Deudores diversos			226,387		226,387				226,387	
Estimación cuentas incobrables		380,000				380,000				380,000
Inventarios	12'919,135		8'384,000		21'303,135				21'303,135	
Terreno	12'000,000				12'000,000				12'000,000	
Edificio	30'900,000		39'982,000		70'882,000				70'882,000	
Maquinaria y Equip. de Fabr.	4'000,000		8'400,000		12'400,000				12'400,000	
Mobiliario y Equip. de Of.	2'800,000		3'948,640		6'748,640				6'748,640	
Equipo de Transporte	3'750,000		400,000		4'150,000				4'150,000	
Primas de Seguro			1'785,750		1'785,750				1'785,750	
Acciones, Abonos y Valores			6'000,000		6'000,000		(3) 5'000,000		1'000,000	
Proveedores		5'850,000		795,745		6'645,754	(1) 2'000,000			4'645,754
Documentos por Pagar				1'397,750		1'397,750	(2) 1'397,750			
Acreedores Diversos		2'979,000		2'108,685		5'087,685				5'087,685
E. T. U. por Pagar		1'590,000				1'590,000				1'590,000
Fondo de Reserva				3'932,500		3'932,500				3'932,500
Provisión para indemnización		3'900,000		2'580,000		6'480,000				6'480,000
Préstamo Bancario		5'591,000				5'591,000				5'591,000
Capital Social		31'000,000		28'000,000		59'000,000	(3) 5'000,000			54'000,000
Reserva Legal		1'550,000		1'400,000		2'950,000				2'950,000
Superávit por Revaluación		23'580,000		27'122,166		50'702,166				50'702,166
Resultado de Ejerc. Anteriores				6'320,000		6'320,000				6'320,000
Resultado del Ejercicio		9'320,000		3'264,945		12'584,945				12'584,945
Cuenta de Fusión		(8'688,865)		672,863		(8'016,002)				(8'016,002)
	<u>\$ 77'051,135</u>	<u>77'051,135</u>	<u>77'594,663</u>	<u>77'594,663</u>	<u>154'645,790</u>	<u>154'645,790</u>	<u>8'397,750</u>	<u>8'397,750</u>	<u>146'248,040</u>	<u>146,248,040</u>

LIBROS DE TANIA, S. A.

ASIENTOS DE APERTURA AL 1º DE ENERO DE 1985.

CAJA Y BANCOS	2'053,246	
CLIENTES	12'428,890	
DOCUMENTOS POR COBRAR	1'270,000	
DEUDORES DIVERSOS	226,387	
INVENTARIOS	21'303,135	
TERRENO	12'000,000	
EDIFICIO	70'882,000	
MAQUINARIA Y EQUIPO FAB.	12'400,000	
MOBILIARIO Y EQUIPO OF.	6'748,640	
EQUIPO DE TRANSPORTE	4'150,000	
PRIMAS DE SEGURO	1'785,750	
ACCIONES, BONOS Y VALORES	1'000,000	
ESTIMACION CUENTAS INCOB.		380,000
PROVEEDORES		4'645,754
ACREEDORES DIVERSOS		5'087,685
P.T.U. POR PAGAR		1'590,000
PRESTAMO BANCARIO		5'591,000
FONDO RESERVA JUBILACIONES		3'932,500
PROVISION INDEMNIZACION		6'480,000
CAPITAL SOCIAL		54'000,000
RESERVA LEGAL		2'950,000
SUPERAVIT POR REVALUACION		50'702,166
RESULTADO EJERC. ANTERIORES		6'320,000
RESULTADO DEL EJERCICIO		12'584,945
PERDIDA POR FUSION		(8'016,002)

Como se podrá observar, la fusión de Tania y Beker, es a partir del año de 1985, cuyo contrato de fusión fue acordado el 15 de diciembre de 1984, sirviendo como base para la fusión, los balances generales de dichas sociedades del año de 1984. Se ha querido plantear esta situación a fin de ilustrar aquellas circunstancias, que posiblemente se presenten en una fusión de sociedades mercantiles, con el ánimo de ver las regulaciones a que se encuentran sometidas en materia fiscal.

El caso se presenta, cuando dos sociedades han decidido fusionarse y que desde luego ya han cumplido con todos los requisitos para llevarla a efecto, y que como consecuencia de ello han llegado a un resultado de fusión, llámese éste ganancia o pérdida derivado de la cancelación de sus cuentas a través de la cuenta comúnmente llamada de "fusión" donde se cargará por las cuentas de activo y se abonará por las cuentas de pasivo, el saldo sea deudor o acreedor representará la cantidad neta de la sociedad a aportar.

La fusión de Tania, S. A. y Beker, S. A. está aportando una pérdida neta de \$ 8'016,002 para la formación de Betania, S. A., por lo que se recurrirá a la ley del ISR para ver el tratamiento que le da a dicha pérdida:

ARTICULO 25-XVII LISR.- Este artículo expresa lo siguiente: - "no serán deducibles las pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en la que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito".

De lo anterior se desprende que la pérdida es personal, del causante que las sufre y no podrá transmitirse por acto entre vivos

ni como consecuencia de fusión, e decir, que la empresa fusionante no podrá amortizar las pérdidas que tuvieron las sociedades que se extinguieron, ni las que surgieron como consecuencia de la fusión.

Esta disposición se ve fortalecida por el artículo 56 LISR, - donde expresa que no se disminuirá la pérdida fiscal o parte de -- ella que provenga de fusión, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Si en algún momento las empresas fusionadas tuvieron la idea de poder amortizar la pérdida surgida por fusión y en consecuencia disminuir la base gravable para efectos del pago del ISR, tal idea se viene abajo por tal disposición.

Se debe entender sobre todo que cuando una pérdida ocurre sin que ésta sea derivada de fusión, es decir, de condiciones normales de operación por parte de la sociedad, tal pérdida podrá amortizarse en el ejercicio inmediato anterior y en los cuatro siguientes, - pero en él caso de fusión no es reconocido tal efecto.

Otra disposición que afecta a la fusión es lo que se expresa en el ARTICULO 57 LISR.- donde menciona que en los casos de fusión, sólo se podrá disminuir la pérdida fiscal ajustada, pendiente 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, llevandose registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas se puedan ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que incorpore al negocio.

Debemos interpretar tal disposición en que sólo se podrá disminuir o deducir la pérdida de la sociedad fusionante al momento de la fusión, MAS NO A LA PERDIDA QUE DERIVE DE FUSION, como se --

presenta en este caso práctico.

Lo dispuesto por el artículo 46-IV de LISR, relativo a fusión menciona que los bienes adquiridos por fusión (los valores sujetos a deducción), no deberán ser superiores a los valores pendientes - de deducir en la sociedad fusionada.

Lo anterior establece que los bienes que se transmiten hacia - la sociedad que subsista o de nueva creación se aporten a su valor en libros, es decir, el valor de adquisición menos su depreciación acumulada, a fin de que no infle la cantidad pendiente de deducir, evitando de esta manera que la depreciación aumente y vía Estado - de Resultados disminuya la base gravable.

Al respecto debemos recordar que también no se da efecto fiscal a las revaluaciones por considerar que muestra el paso de la - inflación en los estados financieros, asimismo no se consideran -- ingresos acumulables a los que resulten de la reexpresión, ni se - consideran como cantidades aumentadas las depreciaciones, ya que - si se reexpresa un activo fijo, lógicamente también se tiene que - reexpresar su depreciación, y al aumentar ésta, también disminuiría la base gravable. Ilustrándose de la siguiente manera lo anterior.

Supóngase que Tania, S. A. tiene un activo fijo

Maquinaria y equipo	\$ 1'000,000	valor de adquisición
Depreciación acum.	<u>300,000</u>	
Valor en libros	\$ 700,000	=====

Para la fusión aportaría el activo a su valor en libros, ya que el problema radicaría en que si depreciara a mayor valor que en libros, es decir, si este activo estuviera revaluado, caso en el cual sólo se aceptaría el valor pendiente de deducir o depreciar.

A continuación se plantearán supuestos a fin de ejemplificar las situaciones en que incurra Betania, S. A. al año de funcionar, es decir, para 1985.

Planteamiento A:

- a) se adquirió equipo de transporte por \$ 10'000,000.
- b) El resultado fiscal del año fue de \$ 33'643,144, por lo que - - para efectos del cálculo del ISR se presenta de manera desglosado.
- c) La nota - 1, representa a la pérdida que no es deducible y que ha sido absorbida vía disminución de capital.
- d) Se usa el método de dep. acelerada es decir el estímulo fiscal que concede la ley en este caso.

valor de las 2 camionetas	\$ 10'000,000.00
Tasa de depreciación 50%	<u> x.50</u>
depreciación para 1985	\$ =5'000,000.00 =====

Contablemente el asiento es:

Equipo de transporte	10'000,000.00	
Gasto de administración	5'000,000.00	
Caja y Bancos		10'000,000.
Depreciación acumulada		5'000,000.
- se tuvieron ventas por	87'249,500.00	
- gastos de ventas	16'712,508.00	
- gastos de administración	17'645,000.00	
- gastos financieros	1'090,000.00	
- costo de venta por	26'174,850.00	

Bien, ya que conocemos los elementos necesarios para proceder a hacer el cálculo del impuesto sobre la renta que le corresponde-

pagar a Betania, S. A. se procederá a hacerlo:

C A L C U L O D E L I S R .

Ingresos acumulables	87'249,500	
menos:		
costos y gastos	<u>61'622,358</u>	
	25'627,142	
más pérdida no deducible	<u>8'016,002</u>	
Utilidad fiscal	33'643,144	
Tarifa Art. 13 (42%)	<u>x .42</u>	
Impuesto sobre la renta	<u>\$ 14'130,130</u>	<u>=====</u>

C A L C U L O D E L P . T . U .

Utilidad fiscal	33'643,144	
Ley Fed. del Trab. (8%)	<u>x ,08</u>	
	<u>\$ 2'691,450</u>	<u>=====</u>

Reflejándose lo anterior de la siguiente manera en los estados financieros:

ESTADO DE RESULTADOS AL 31-XII-1985

Ventas	87'249,500	
Menos:		
Costo de Ventas	<u>26'174,850</u>	
Utilidad Bruta		61'074,650
Menos:		
Gasto de Venta	16'712,508	
Gasto de Admón	17'645,000	
Gasto Financiero	<u>1'090,000</u>	<u>35'447,508</u>

Utilidad antes de ISR y PTU.	25'627,142
ISR	14'130,130
PTU	<u>2'691,450</u>
Utilidad neta del ejercicio.	<u>\$ 8'805,562</u> *****

BALANCE GENERAL DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 1985.
(Miles de Pesos)

ACTIVO CIRCULANTE

Caja y Bancos		750.0
Clientes		10400.0
Documentos por cobrar.		3875.0
Deudores Diversos		7870.0
Inventarios		17837.0

ACTIVO FIJO

Terreno		12000.0
Edificio	70882.0	
Depreciación	(3544.1)	67337.9
Mob. y Epo. Fab.	12400.0	
Depreciación	(1240.0)	11160.0
Mob. y Epo. Of.	6748.64	
Depreciación	<u>674.86</u>	6073.8
Epo. Transporte	14150.0	
Depreciación	(5830.0)	8320.0

ACTIVO DIFERIDO

Gastos de Org.	10,000.0	
Arortización	(997.9)	9002.1
Primas de seguro		11000.0
Acciones, Bonos y Val.		3000.0

PASIVO CIRCULANTE

Estim. ctas. incob.		1174.2
Proveedores		7500.0
Acreedores Diversos		16821.6
Préstamo Bancario		4501.0
Fondo de reserva jubil.		3932.5
Provisión para indemnz.		6480.0
Capital Social (N-1)		118541.1
Reserva legal		869.83
Utilidad del ejercicio.		<u>8805.56</u>
	\$ 168625.8	<u>168625.8</u>

La nota 1 (N-1), se refiere a que los socios han absorbido la - - pérdida no deducible, esta decisión deberán tomarla en asamblea -- extraordinaria. (artículo 182 LGSM).

Contablemente el asiento es el siguiente:

Capital social	8'016,002.-
Pérdida no deducible	8'016,002.-

Planteamiento B:

La empresa Betania, S. A. tuvo como resultado una pérdida - - fiscal (suposición).

CALCULO DEL ISR.

Ingresos acumulables	87'249,500.-
menos:	
Costos y Gastos autorizados.	<u>88'033,734.-</u>
Pérdida fiscal.	(784,234)

De acuerdo a este planteamiento, se ha llegado a una pérdida, fruto de las operaciones normales que realiza Betania, S. A. para el año de 1985. Cuando se ha derivado en pérdida no se paga el ISR, ni tampoco el PTU.

Cuando de la fusión se tiene una pérdida que fiscalmente no - es deducible y al año de operar se incurrió en pérdida (planteamiento B), se pensaría que se aumenta con la derivada de la fusión y - que para efectos fiscales no es deducible. Es por ello que la única pérdida reconocida por el fisco, es la derivada de las operaciones normales de la empresa, el tratamiento para la pérdida derivada de Betania, S. A. que en éste caso es de \$ 784,234.- es de que se amortice en los 4 ejercicios siguientes, ya que no podrá amorti

zar en el ejercicio inmediato anterior, a raíz de que las empresas fusionadas han desaparecido para formar una nueva empresa que en éste caso es Betania, S. A.

El derecho para amortizar pérdidas se encuentra en el artículo 110, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Después de lo anteriormente expuesto, conviene ver el tratamiento que se da en materia fiscal, cuando se presente el caso, en que una de las empresas fusionadas tenga una pérdida, no como resultado de fusión, sino como resultado de su ejercicio, es por ello que nos remitiremos al artículo 55 de LISR, último párrafo que manifiesta lo siguiente:

"El derecho para disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión".

De lo anterior se desprende que la pérdida no puede transmitirse para efectos de una fusión, ya que es personal del contribuyente que las sufre, ésta limitación tiene razón de ser, ya que de no existir, da acceso al libre traspaso de pérdidas ya existentes, resultando de esta manera fácil instrumento para negociar la pérdida, como sería el caso en que empresas que ya están decididas a liquidarse y por tanto no podrán aprovechar el beneficio de la amortización, o bien el de empresas que tienen pérdidas acumuladas de importante cuantía, las cuáles difícilmente podrán ser amortizables con futuras utilidades y corren el riesgo de prescribir.

De permitirse tal hecho, iría en perjuicio directo de los intereses del fisco y contra el principio contenido en el precepto que nos ocupa, pues señala que el derecho es personal del causante

que sufre tal pérdida.

De lo anterior se desprende que la ley es clara y terminante- en éste aspecto, al negar toda posibilidad de transmitir la pérdida, sin embargo nada impide legalmente que la sociedad subsistente en- la fusión sea la que tiene pérdida amortizable fiscalmente, puesto que en ésta circunstancia NO SE OPERA TRASMISION DE LA PERDIDA, -- por ser la empresa subsistente quién conserva íntegramente el dere- cho de amortizar dichas pérdidas.

Para hacer más objetivo lo anterior se ilustrará de la siguien- te manera:

Suponiendo que la empresa "A" y la empresa "B" va a fusionar- se y que para éste efecto la empresa "B" presenta pérdidas por - - amortizar por \$ 3'000,000.- y se pacta en el acuerdo de fusión que sea la empresa "A" la que tenga el carácter de fusionante, perdién- dose ante éste hecho el derecho de amortizar la pérdida acumulada- de la empresa "B", en vista de que no se puede transmitir la pérdi- da, por ser personal del causante que las sufre: Por el contrario, si se pacta que sea la empresa "B" la que subsista con el carácter de fusionante, podrá llevarse a cabo la amortización de la pérdida acumulada contra utilidades futuras. Tal amortización llega a pre- sentar un ahorro del ISR del 42%.

Suponiendo que las empresas "A" y "B" tuvieron los siguientes resultados:

	"A"	"B"
Resultado fiscal.	\$ 2'000,000.-	\$ (3'000,000)

Cuando la empresa "B" tiene el carácter de fusionante, puede- amortizar su pérdida contra la utilidad de la fusionada, ahorran--

dose de ésta manera el pago del ISR.

Aún en el caso de que conviniera más utilizar el nombre comercial de la empresa "A", pero también conviniera el ahorro de impuestos, que produce la amortización de la pérdida de la empresa "B", - por lo que los socios en la asamblea decidirán que sea la empresa "B" la subsista en carácter de fusionante y que en el mismo momento en que surta efecto la fusión o en fecha posterior se acuerde - el cambio de denominación social de ésta última, por la de la empresa "A" y de ésta manera que legalmente es permitido, podrá efectuarse la amortización de pérdidas acumuladas y continuar comercialmente con el nombre deseado.

Considero que será difícil para el legislador modificar la ley en el sentido necesario para evitar el efecto de amortización de pérdidas, cuando la empresa fusionante sea la que tenga resultado de pérdidas, pues si así fuera se colocaría a éste tipo de empresas en situaciones de desigualdad respecto de aquéllas otras -- que libremente pueden hacer uso del derecho de amortizar pérdidas en ejercicios anteriores, contra las subsecuentes utilidades.

Financieramente, la fusión representa una inversión ya que -- está valúando a una mezcla de activos existentes que en un futuro -- habrán de proporcionar utilidades, en otras palabras ya se está -- adquiriendo un negocio en marcha, ya se cuenta con clientes, personal, proveedores, maquinaria, equipo de transporte, organización, -- etc.

Por lo que a continuación se presentará un análisis de razones financieras, a fin de ver si con la fusión se beneficiaron mutuamente las empresas que se fusionaron, y que para mejor comprensión

de éstas razones se facilitan algunas abreviaturas que se utilizarán para el desarrollo de las mismas:

AC = Activo Circulante

PC = Pasivo Circulante.

CT = Capital de Trabajo.

I = Inventarios.

CC = Capital Contable.

AT = Activo Tangible.

PT = Pasivo Total.

UN = Utilidad Neta.

ATO = Activo Total.

Las cantidades a utilizar se tomaron de los Balances Generales o Estado de Situación Financiera de Tania, S. A. y Beker, S. A. de 1984 y el Estado de Situación Financiera de Betania, S. A. de 1985

RAZONES FINANCIERAS

RAZON	FORMULA	1984		1985
		Tania, S. A.	Beker, S. A.	Betania, S. A.
Razón de capital	$\frac{AC}{PC}$	2.1	2.4	2.7
Razón de margen de seguridad	$\frac{CT}{PC}$	1.1	1.9	1.7
Prueba del ácido	$\frac{AC-I}{PC}$	1.0	1.5	1.5
Protección al pasivo total	$\frac{CC-AT}{PT}$	2.7	3.7	3.6
Rentabilidad	$\frac{UN}{CC}$.14	.04	.07
Endeudamiento	$\frac{PT}{ATO}$.21	.13	.18

La razón de capital, expresa la capacidad de pago a corto plazo de la empresa y su índice de solvencia, lo cuál puede catalogarse para los 3 casos como buena ya que cuentan con más de \$ 2.00 de su activo circulante para pagar con peso de sus obligaciones a corto plazo.

La razón de margen de seguridad, muestra la realidad de las inversiones tanto de los acreedores a corto plazo, cómo los de largo plazo y propietarios, y también es buena ya que, se ha invertido más de \$ 1.50 por parte de los propietarios y acreedores a largo plazo, por cada \$ 1.00 que los acreedores a corto plazo han invertido.

La prueba del ácido representa la suficiencia e insuficiencia de la empresa para cubrir sus pasivos a c/p, la cual también es buena porque cuentan con más de \$ 1.00 de activo disponible para cubrir tales pasivos.

La razón de protección al pasivo total nos muestra que por cada \$ 1.00 que inviertan los acreedores, proveedores, etc. está garantizado por más de \$ 3.00 de inversión de propietarios.

La razón de rentabilidad, mide el rendimiento sobre la inversión de accionista, siendo ésta razón para los 3 casos como baja, no satisfactoria, en Tania y Beker, se debe a que el superávit por revaluación no es todavía capitalizable y en Betania, S.A., a que los accionistas han tenido que absorber pérdidas y cubrir el PTU.

La razón del endudamiento, representa los activos financiados por deuda (pasivo) y se ve que en los 3 casos son bajos los porcentajes, lo cuál quiere decir que se está financiando más a los activos con recursos propios que ajenos.

De lo anterior nos damos cuenta que al constituirse Betania, S. A. ésta es solvente, que tiene liquidéz, que los activos están financiados por más capital propio que de terceros, lo cuál reduce el riesgo de endeudamiento al no tener pasivos tan altos, y por lo tanto lograr tener buena imágen.

La fusión debe de ser evaluada casi de la misma manera en la-cuál se evalúa cualquier proyecto de inversión de capital. Debe -- hacerse un desembolso inicial y se esperan unos beneficios en el - futuro. Bién sea que el desembolso inicial se haga en efectivo o - en acciones, la firma debe tratar de asignar el capital de manera- óptima con el fin de aumentar el capital de los accionistas en el- largo plazo.

C A S O P R A C T I C O N-2
F U S I O N P O R A B S O R C I O N.

Con el objeto de hacer más dinámico el tratamiento fiscal que se le da a la fusión, en éste caso se presentan los estados financieros de las sociedades a fusionar desde la hoja de trabajo de -- fusión, hemos supuesto que ya se ha leído el acta de asamblea, que ya han sido aprobados los estados financieros, y por lo tanto se -- ha llegado al punto que nos interesa, que es en éste caso ver el -- resultado que se ha derivado de la fusión.

En el caso práctico N-1, el resultado derivado de la fusión -- fué una pérdida, ahora se tratará de ejemplificar que cómo resulta do de la fusión se produce una ganancia.

HOJA DE TRABAJO DE FUSION AL 30-I-1985.
(miles de pesos)

CUENTAS ACTIVO.	COMPANIA "X"	COMPANIA "Y"	TOTAL CIA. "X"
Caja	850.0	550.0	1400.0
Cuentas por cob.	250.0	-----	250.0
Docum. por cobrar	840.0	313.0	1153.0
Mercancías	480.0	120.0	600.0
Edificio	15875.0	10930.0	26805.0
Muebles y enseres	<u>3260.0</u>	<u>1800.0</u>	<u>5060.0</u>
SUMA EL ACTIVO	\$ 21555.0 =====	13713.0 =====	35268.0 =====

PASIVO Y CAPITAL

Cuentas por pagar.	218.0	280.0	498.0
Proveedores.	3850.0	5000.0	8850.0
Capital social	8500.0	2500.0	11000.0
Superavita x Rev.	3987.0	-----	3987.0
Resultado del ejerc.	4500.0	5283.0	9783.0
Cuenta de fusión	<u>75.0</u>	<u>525.0</u>	<u>600.0</u>
SUMA PASIVO Y CAPITAL \$	<u>21555.0</u> =====	<u>13713.0</u> =====	<u>35268.0</u> =====

Como se puede observar, de la fusión de las Cías. "X" y "Y" - no se está formando ninguna otra compañía, ya que la compañía "X" - es la que está absorbiendo a la compañía "Y" y por lo tanto se - - está derivando en una ganancia tal fusión, para ello es menester - recurrir a la LISR para saber que tratamiento le da a dicha ganancia.

ARTICULO 17-V LISR.- éste artículo señala que la ganancia derivada de fusión se considera como un ingreso acumulable en la que el contribuyente sea socio o accionista.

Específicamente la ley no establece a que tipo de ganancia, - es lógico suponer que toda ganancia cae dentro del "embudo" para - considerarse como acumulable.

Primeramente debe establecerse que para que surja una posible utilidad en la fusión de sociedades, necesariamente debe de haber una dependencia entre ellas, es decir, debe pensarse que la sociedad fusionante mantiene una inversión en el capital social de alguna o algunas de las sociedades fusionadas.

La ganancia puede derivarse cuándo se plantea la interrogante de sí, los activos de la sociedad que desaparece debén pasar a la fusionante a su mismo valor contable, y fiscal o bién a su justo - valor de mercado a la fecha de fusión, de suceder ésto último a la fecha de fusión, se presentará la limitación contenida en la fracción IV del artículo 46 LISR, donde se menciona que los bienes adquiridos por fusión, no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada, puesto que por razón-natural los activos fijos son los susceptibles de una valuación que difiera de aquella que tenía en los libros de la empresa, a su vez para efectos fiscales no se da efecto a las revaluaciones.

Por lo que se transmitiría una ganancia cuando la sociedad - - (fusionante) tiene acciones de otra sociedad (fusionada), pero que en los registros contables aparece un valor inferior al valor neto de los activos de la fusionada, por lo que al llevarse a efecto la fusión y hacerse los registros contables necesarios, surgiría ésa-diferencia que sin lugar a dudas las autoridades fiscales la considerarían una utilidad en fusión.

Para determinar si esa diferencia es gravable o no pensemos - en los siguientes supuestos:

A.- La diferencia puede prevenir en virtud de que la sociedad fu--sionante, adquirió las acciones de la fusionada a un precio muy --bajo, por lo tanto, si los activos netos de la fusionada realmente valen más y es él que se mantiene en la contabilidad de la misma, - aparentemente hay una utilidad en la fusión y es aparente pués se-ría mejor reconocer tal utilidad con posterioridad cuando se vea - la productividad que genera la operación. .

B.- O que tal diferencia corresponde a utilidades de la fusionada- que ha sido generando, pero que no ha distribuido, por lo que si - la empresa tendedora de sus acciones la absorbe por fusión, surgirá una diferencia que realmente no es utilidad por fusión, sino -- que son las utilidades que la fusionada no distribuyo por medio de dividendos.

Por lo que resulta injusto que la utilidad derivada de fusión se grave con el ISR, si se considera que tales utilidades genera-- das por la fusionada ya pagaron el impuesto cuando se generaron.

Por lo que nada impide que las sociedades involucradas tomen- medidas como las siguientes:

a) Que antes de la fusión, la sociedad que tenga el carácter de -- fusionada decrete dividendos, hasta por el monto necesario para -- que su capital contable sea similar, al valor en que la sociedad - fusionante tiene registrada la inversión en acciones de la futura- fusionada.

Conviene aclarar que con el procedimiento antes mencionado se tienen otros efectos fiscales vigentes para 1985, como es el hecho de que él ser recibido por la futura sociedad fusionante el divi-- dendo que decreta, la posible fusionada se incurre en un desembol- so inmediato: el impuesto sobre dividendos, además representa para la futura sociedad fusionante un ingreso de tipo contable, exclusi- vamente que afectará directamente en una mayor participación en -- las utilidades a los trabajadores.

En ésta forma, la sociedad tenedora de las acciones cobrará - el dividendo y éste no será un ingreso acumulable, evitandose que- al consumarse la fusión las autoridades fiscales refuten una utili-

dad en fusión.

La ganancia puede derivarse de que los activos de las sociedades a fusionarse están por debajo de su valor actual, es decir, -- están subvaluados y que al valúarse corren el riesgo de aumentar, -- o también la ganancia o utilidad se produce; cuando el valor de -- compra de las acciones de la empresa que desaparece con la fusión -- es inferior al valor contable que tenían las acciones en la fecha de compra. Tal utilidad se obtiene únicamente cuando se trata de -- una fusión por absorción, y que la sociedad que subsista sea la -- que poséa las acciones de la que desaparece.

Un ejemplo de lo anterior es el que proporciona Fred Weston, -- en su libro "Fundamentos de Administración Financiera" (10).

Efectos de la fusión en las utilidades por acción.

	Compañía A	Compañía B
Total de utilidades	\$ 20,000	\$ 50,000
N- de acc. comunes	5000	10000
Utilidades X acc.	\$ 4	\$ 5
<u>Razón precio</u>		
Utilidad. x acc.	15 veces	12 veces
Precio de mercado x acc.	\$ 60	\$ 60

En éste ejemplo la empresa que subsiste es la "B" y adquiere las acciones de "A" e intercambia las acciones a razón de los respectivos precios de mercado de las 2 compañías.

	Acciones de la Cía "B" poseídas después de fusión	<u>Utilidades X acción</u> antes de fusión después de fusión	
Accionistas de "A"	5000	\$ 4	\$ 4.67
Accionistas de "B"	<u>10000</u>	<u>5</u>	<u>4.67</u>
T o t a l	15000	9	9.34

Como las utilidades totales son \$ 70,000 y un total de acciones de 15000, las nuevas utilidades por acción serán de \$ 4.67, -- aumentando las utilidades de "A" en 67 centavos, pero disminuirán en 33 centavos las de "B", pero que debido a la sinergia de la -- fusión las utilidades de \$ 9 aumentaron a \$ 9.34.

ARTICULO 100 LISR.- Con respecto, a el valor de las acciones, éste artículo establece que el costo de adquisición de las acciones será el que emita las sociedades nacionales de crédito con -- respecto al valor de mercado de las mismas.

ARTICULO 120 RLISR.- Menciona que el costo de adquisición será el que al momento de su adquisición sea igual al monto de la aportación o al valor nominal de las acciones.

La ganancia que derive de la fusión como ya se ha mencionado-- suele ser de diversas formas, por lo que entraremos a los supues-- tos, cuando al año de funcionar, cuál es el manejo que se le da a-- tal ganancia.

SUPUESTO NUMERO 1

La compañía "X" tuvo los siguientes resultados en el primer -- año de funcionar.

a) ventas por	15'000,000
b) costo de ventas	6'500,000
c) gastos de venta	2'000,000
d) gastos de admón.	2'300,000
e) gastos financieros	500,000

CALCULO DEL ISR.

Ingresos acumulables () 16'400,000
menos:

Costos y gastos deducibles	<u>10'850,000</u>
Utilidad fiscal ajustada	. 5'550,000
Tarifa art. 13 (42%)	<u>X .42</u>
I S R.	\$ 2'331,000 =====

() incluye los 600,000 de ingresos o ganancia derivada de fusión.

CALCULO DEL PTU.

Utilidad fiscal	5'550,000
Ley Fed. Trab. (8%)	<u>X .08</u>
P T U.	\$ 444,000 =====

COMPañIA "X"

ESTADO DE RESULTADOS AL 31-XII-1985

Ventas	15'800,000	
menos:		
Costo de ventas	<u>6'500,000</u>	
Utilidad bruta		8'300,000
menos:		
Gastos de ventas	2'000,000	
Gastos de admon.	2'300,000	
Gastos financieros	<u>500,000</u>	<u>4'800,000</u>
Utilidad antes de ISR y PTU		.3'500,000
I S R		2'331,000
P T U		<u>444,000</u>
Utilidad neta		\$ 725,000 =====

El ingreso acumulabel de \$ 600 que derivo de una ganancia por fusión, provocó que la empresa "X" pagar más impuesto.

= ventas 15'800,000 + ganancia de fusión 60,000.

SUPUESTO NUMERO 2

Ahora supongamos que al primer año de funcionar obtuvo una --
pérdida, teniendo en consecuencia los siguientes resultados:

a) Ventas	50'000,000
b) Costo de ventas	20'000,000
c) Gastos de venta	15'000,000
d) Gastos de admón.	20'000,000
e) Gastos financieros	5'000,000

CALCULO DEL ISR.

Ingresos acumulables {	50'600,000.
menos:	
Costos y gastos	<u>60'000,000</u>
Pérdida fiscal	(\$ 9'400,000) =====

Este segundo supuesto denota gran interes, ya que al obtener pérdida puede amortizarla, como lo dispone la ley, en el ejercicio inmediato anterior y en los 4 siguientes, en éste caso la pérdida se amortizará en los 4 ejercicios siguientes, porque en el inmediato anterior contra que sociedad la amortizaría con "X" o con "Y", - ya que ésta última ha desaparecido como consecuencia de la fusión - y a su vez no puede amortizarse contra "X" porque ésta ha absorbido a "Y".

A través de estos 2 casos prácticos se ha tratado de ver aquellas situaciones en que pudieran incurrir la fusión de sociedades mercantiles, así como el tratamiento que se le da en el campo fiscal, donde la ley no es muy explícita que digamos, quedandose corta en muchas de sus disposiciones, donde se establece el dicho de-

"lo que no está prohibido, está permitido".

Otra de las disposiciones a que se encuentra sometida la fusión es la señalada por el artículo 83 de LISR.- mencionando que en los casos que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación, la declaración que debe presentarse conforme a lo previsto en la fracción V (presentar declaración anual de trabajadores, así como del impuesto retenido), se efectuará dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente el ejercicio.

Como ya se ha señalado en el punto anterior, las fusiones deben dar ciertos avisos y presentar declaraciones de acuerdo a las disposiciones fiscales.

3.3 REPERCUSIONES Y CONSECUENCIAS DEL DESCONOCIMIENTO DE LAS LEYES FISCALES.

Existe un desconocimiento generalizado de las leyes fiscales, motivado principalmente por el complejo de sus disposiciones y la falta de estudios y preparación por parte de los causantes. Lo cual ha derivado en que se mire con recelo todo lo que se refiera al aspecto fiscal y se piense que cualquier ventaja que se tome o logre, constituye en éste campo un fraude al fisco.

Al respecto el artículo 108 del CFF, menciona que la defraudación fiscal la comete: "quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco"

Se ve entonces que en la defraudación fiscal se elude el pago del impuesto mediante prácticas dolosas, que constituyen siempre violaciones a las leyes fiscales; ésta violación se considera el elemento distintivo de la defraudación, ya que existen pocos casos en que se defrauda al fisco por negligencia o desconocimiento de -

las leyes fiscales o simplemente por errores en la interpretación de las disposiciones legales, existiendo en todos los casos defraudación.

La importancia de los impuestos y las sanciones que trae consigo su incumplimiento, puede propiciar problemas; es por ello que resulta indispensable que se controle correctamente las obligaciones fiscales del contribuyente.

En cuánto a la fusión de sociedades mercantiles resulta de -- manera indispensable que se cumplan con los avisos a que se está -- obligado a presentar, así como de las obligaciones a que están sujetos de cumplir, cómo es el caso específico de presentar las debidas declaraciones que amparen el hecho de haber llevado a cabo la fusión, cómo ya se ha mencionado en el punto 3.1 del presente ca-- pítulo.

A continuación se enunciarán algunas de las infracciones que -- comúnmente se realizan por los contribuyentes, así como de las sanciones que van acompañando a dichas infracciones de acuerdo a los ordenamientos fiscales en vigor:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el punto 3.1, el artículo 27 CFF nos hace la referencia de los avisos que presentarán las empresas fusionadas en relación al RFC, ahora se mencionarán las infracciones y sanciones que son relativas al RFC.

Artículo 79 CFF.-

La fracción I de éste artículo dice que no solicitar la ins-- cripción, cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente o no presentar la solicitud de inscripción a nombre de un terceo

ro, se le sancionará con \$ 1,000.00

Cuándo las empresas fusionadas han dado origen a una nueva, - deberá presentar la solicitud de inscripción en el RFC a fin de -- que se le asigne uno nuevo, en caso de que no lo hiciera, se le -- sancionará de acuerdo a la fracción I.

La fracción III, dice que no presentar los avisos al Registro o hacerlo extemporáneamente, cuándo de la fusión se derive un cambio de nombre, denominación o razón social de actividad preponderante, de domicilio, etc., y no presenten tales avisos en el RFC, - se sancionará con \$ 5,000.00 por cada aviso omitido.

La fracción V, es la más específica en cuánto a la fusión, ya que de ella y el aviso que debe presentar se expresa lo siguiente: "autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de éste Código"; Es decir cuándo se autoricen éstas actas sin que las personas morales comprueben que han presentado dentro del mes siguiente a la firma, solicitud de inscripción, liquidación o cancelación en el RFC, se impondrá una sanción de \$ 30,000.00.

El artículo 110 CFF, expresa que de los delitos que se cometen en el RFC se impondrá una sanción de tres meses a tres años en los casos siguientes.

a) Omite solicitar su inscripción o la de su terceró en el -- RFC, por más de un año contado a partir de la fecha en que se debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de ins---cripción deba ser presentada por otro, aún en el caso de que éste no lo haga.

b) No rinda al citado registro, los informes a que se encuen-

tra obligado o lo haga con falsedad.

c) Use más de una clave del R.F.C.

d) Se atribuya cómo propias, actividades ajenas ante el RFC.

Entre las sanciones que por lo general se imponen a las sociedades mercantiles sean éstas fusionadas o no están:

Las que señala el artículo 78 CFF, que son las sanciones que se establecen a las infracciones cometidas en errores aritméticos-relativos a las declaraciones en contribuciones del contribuyente, se impondrá una multa que será del 20% de las contribuciones omitidas, reduciéndose a la mitad cuándo se pague junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su - - intervención.

El artículo 82 CFF, establece sanciones a los infractores relacionados con pago de contribuciones y presentación de declaraciones:

a) no presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos fuera de los plazos señalados en los mismos, se aplicará la multa del 2% de las contribuciones declaradas.

b) presentar tales avisos, declaraciones o solicitudes incompletas o con errores se sancionará desde \$ 5,000.00 a \$ 20,000.00-según sea el caso.

El artículo 84 del CFF, señala que se sancionará a los que no lleven contabilidad con multa de \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00, no llevar libro o registro especial que obligan las leyes fiscales con multa de \$ 1,000.00 a \$ 25,000.00, llevar la contabilidad en forma distinta a las establecidas por éste Código con multa de \$ 1,000.00

a \$ 20,000.00, y no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, o hacerlos incompletos o inexactos con multa de \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00.

Las repercusiones y consecuencias que originan este tipo de sanciones son para aquéllas personas que de una u otra manera cometen infracciones a las disposiciones fiscales, ya que desafortunadamente para muchos las leyes fiscales son disposiciones rígidas.

3.4 ESTIMULOS FISCALES PARA EMPRESAS MERCANTILES.

Los estímulos fiscales que otorga el Fisco Mexicano tiene -- como objetivo, el que los contribuyentes puedan aplicarlos con fines de fomento económico y que de una u otra forma se beneficién -- en el diferimiento del pago del impuesto.

Estos estímulos fiscales vienen a representar en realidad, un préstamo sin intereses otorgados por las autoridades hacendatarias, con el consecuente beneficio que ello representa. Los contribuyentes con el diferimiento del pago del impuesto, incrementan su efectivo para poder utilizarlo en operaciones del negocio o aprovechar de alguna otra manera tal estímulo.

Es conveniente resaltar que las empresas que se fusionan o la fusionante pueden hacer uso de los estímulos siempre y cuándo estén en el hecho o circunstancia de merecerlos, debiendo proceder a -- efectuar los trámites necesarios ante la autoridad correspondiente, a fin de que se les reconozca ya sea a través de la sociedad que subsiste como resultado de la fusión, de tal modo que la empresa -- fusionante o de nueva creación continúe utilizándolos.

Los estímulos fiscales vigentes para 1985 son:

1.- ADQUISICION DE ACTIVOS FIJOS.

Los contribuyentes que en el año de 1985 adquieran activos --

fijos y que éstos sean nuevos para la realización de sus actividades empresariales podrán ejercer la opción de la depreciación acelerada.

Para poder ejercer ésta opción se incluye el término de bienes nuevos, considerándose a éstos cómo los que se ocupan o utilizan - por primera vez en México.

La autorización de la depreciación acelerada se hará mediante acuerdo de carácter general que señalen las regiones o ramas de -- actividad y los activos que podrán gozar de beneficio, los métodos aplicables, el plazo de su vigencia, y los requisitos que deban -- cumplir los interesados.

La autorización señalará el activo que podrá depreciarse en - forma acelerada y el período durante el cuál debe efectuarse dicha depreciación.

El mobiliario y equipo de oficina, entra también dentro de -- éste estímulo, con la condición de que sea de fabricación nacional (sin importar el grado de integración mexicana) haciéndolo exten-- sivo a las adquisiciones de Noviembre y Diciembre de 1984.

En consecuencia para 1985 todas las adquisiciones de inmuebles maquinaria, equipo de transporte, y mobiliario y equipo de oficina, gozarán del beneficio de la depreciación acelerada a la tasa del - 50% con la condición de que sean nuevos y que tratándose de mobi-- liario y equipo de oficina sean de fabricación Nacional.

Puede observarse que la totalidad del activo fijo nuevo que - se adquiera a partir del 1º de Enero de 1985 tendrá derecho al be- neficio del 50% con excepción del mobiliario y equipo que tiene el mismo estímulo pero retroactivo a Noviembre y Diciembre de 1984. -

Art. 163 LISR.

Se establece la territorialidad del estímulo, precisando que todas las inversiones deberán efectuarse en territorio Nacional. -

Art. 28 Transitorio de LISR.

2.- ENAGENACION DE INMUEBLES DE ACTIVO FIJO.

Art. 164 de LISR, Los contribuyentes que enagenen bienes inmuebles de su activo fijo, ubicados en el Distrito Federal o área controlada que para sus efectos determine la SHCP, tendrán derecho a acreditar el 50% del Impuesto de Adquisición de Inmuebles, que se hubiera causado por motivo de la enagenación, contra la cantidad que por concepto de impuesto sobre la renta estén obligados a enterar, siempre que inviertan en los 2 años siguientes a la enagenación, el importe de la misma en bienes de activo fijo que sean utilizados para realizar actividades empresariales fuera del Distrito Federal; y que dichas inversiones sean en acciones nominativas o partes sociales de sociedades que inviertan en tales actividades en zonas de prioridad nacional.

FOMENTO A LA VIVIENDA PARA ARRENDAMIENTO

Respecto al punto anterior y de las inversiones por enagenación de inmuebles en actividades empresariales y reconociendo que una de las situaciones más graves en México, es la escasez de vivienda para arrendamiento, se establece un nuevo estímulo fiscal para promover la construcción de éste tipo de vivienda, la cuál quedó definida cómo aquella cuya superficie construída no exceda de 90 metros cuadrados, sin considerar áreas comunes y sin importar su costo de construcción y consecuentemente el importe de las rentas.

Adicionalmente el estímulo se complementa con la exención a la utilidad en enagenación de inmuebles a las personas físicas y morales que entre 1985 y 1989 reinviertan el producto de su enagenación de inmuebles en la construcción de éste tipo de viviendas para arrendamiento.

El estímulo consiste en tomar la depreciación acelerada del 75%, en el primer ejercicio en que se deduzca la inversión. Este estímulo es aplicable a las inversiones que se realicen de 1985 a 1989, haciéndolo retroactivo para 1984 en la medida que no se hubieran ocupado antes del 1º de Noviembre de ese año.

Evidentemente lo anterior provocará al beneficiario una pérdida, la cuál podrá amortizar contra sus demás ingresos acumulables, tratándose de empresas, la pérdida en que incurra, se amortiza en los términos normales de ley, pero se otorga un plazo adicional de dos ejercicios.

Si es persona física lo puede considerar como actividad empresarial (capítulo VI) o como acto de naturaleza civil (capítulo III) y en éste último caso de amortizar la pérdida contra ingresos del ejercicio anterior o de los cuatro siguientes. Asimismo, tratándose de personas físicas, se les otorga la opción de acumular sólo el 10% sin deducción alguna del ingreso por las rentas que se obtengan por un período de cinco años, contados a partir de la fecha en que se empiecen a percibir, en substitución de la depreciación acelerada.

Otro requisito que se exige es que básicamente las viviendas se ocupen antes del 1º de Enero de 1990. No importando el lugar en que se construya, ni el costo de construcción.

Vemos que actualmente el costo para construcción es sumamente caro, y que produce pérdidas, por lo que éste estímulo difícilmente podrá ser aprovechado por los contribuyentes.

3.- CUENTAS PERSONALES ESPECIALES PARA EL AHORRO.

Artículo 165 LISR.- El estímulo consiste en que los depósitos que se efectúen, así como los intereses que generen dichas cuentas, sean gravados a la tasa del impuesto vigente a la fecha del retiro. La conveniencia de hacer los depósitos es crear un fondo propio -- para hacer frente a un eventual retiro de las actividades productivas; otra forma de visualizar estos depósitos, es la de un seguro de vida, cuya prima es 100% deducible, y a su vez va produciendo un interés que no es acumulable (porque no se retiraría), y que -- gradualmente incrementa la suma asegurada sobre la base de intereses capitalizables anualmente.

Obviamente que todo lo anterior funciona, en la medida en que el contribuyente tenga capacidad de ahorro.

Por último vale la pena resaltar que los depósitos que se -- efectuen en el período de enero a abril de 1985, podrán deducirse de los ingresos gravables del año de calendario de 1984.

Es así como mediante la implantación de estímulos fiscales -- por parte del gobierno mexicano, se logra fortalecer las actividades productivas del país, al mismo tiempo que se estimula al contribuyente a no evadir las contribuciones fiscales mediante el -- beneficio otorgado vía estímulos fiscales. Es así como aquéllas -- que se fusionan y tengan algún estímulo, deberán aprovecharlo dado los beneficios que otorga con el diferimiento del impuesto.

3.5 LA FUSION ANTE EL FISCO MEXICANO.

La fusión representa ante el fisco una forma más en que las sociedades mercantiles se han agrupado, ya sea para crecer, buscar el desarrollo, protegerse financieramente, etc. y ante ello se han establecido ciertas disposiciones para regular éste fenómeno o figura jurídica ante las autoridades hacendatarias.

En materia impositiva, rigen aquéllos criterios en que sean tratados diferentes los que no sean iguales entre si y que el trato sea igualitario cuándo exista coincidencia en la situación de las personas, es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Es por ello que mediante las regulaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se ha tratado de tratar igual, a los que en casos de fusión tengan las mismas circunstancias, a fin de no hacer favoritismos de ninguna especie.

De ésta forma se ha tratado de regularizar a todas aquéllas sociedades que deciden fusionarse, para que cumplan todos los requisitos que en materia fiscal, rigen sus actividades.

C A P I T U L O I - V .

CONCLUSIONES GENERALES.

Después de haber realizado la presente investigación, sobre el estudio de la fusión de sociedades mercantiles, en los aspectos generales, legales y fiscales, concluimos lo siguiente:

El Fisco Mexicano, se apega en lo expuesto por el legislador en la definición que de fusión, da para que él también logre identificar por medio de tal definición a la fusión.

La fusión de sociedades mercantiles, viene a ser de gran beneficio para aquéllas sociedades que buscan desarrollarse a nivel económico; técnico, financiero etc., a fin de elevar su campo de acción y su nivel de producción, para satisfacer las necesidades de consumo de su mercado.

Será necesario que las empresas que han decidido fusionarse, conozcan las leyes que en materia van a regular al acto de fusión, en virtud de que van a regir su vida económica a partir de tal unión.

Es importante considerar los aspectos socio-económicos y fiscales, de las sociedades a fusionarse, a fin de resolver la conveniencia que produce el hecho de ser sociedad fusionadas o fusionante, para que de esta forma se logren canalizar los beneficios que resulten hacia las demás sociedades.

Respecto a la valuación de los activos, que se estipule en el contrato de fusión, se recomienda que se efectue una vez realizada la fusión, pues de lo contrario se derivará una pérdida o una ga--

nancia, que fiscalmente, la primera no es deducible y la segunda se considera como un ingreso acumulable.

Cuando una de las sociedades a fusionarse, aporte una pérdida, se deberá escoger a esta sociedad como fusionante, a fin de aprovechar la pérdida y lograr el ahorro de impuestos, en vista de que se amortizaría contra las utilidades de las sociedades que se fusionarán.

No se encuentra limitación alguna por parte de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto a que la empresa fusionante sea la que aporte la pérdida, ya que en este caso no se está transmitiendo pérdida alguna, para que el fisco de una limitación a lo anteriormente expuesto se caería en una irregularidad al no permitir deducir una pérdida que es normal y que este hecho no se encuentra bajo la disposición del artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando sea la empresa fusionada la que trasmite la pérdida, sí se encontraría con la limitación, de que no puede hacerlo, por ser la pérdida personal de quién las sufre.

Los estímulos fiscales, benefician a las sociedades mercantiles que los utilizan, en el sentido de que difieren el pago del impuesto, produciéndose así un ahorro.

Resulta injusto que se grave la ganancia derivada de fusión, en vista de que tal ganancia no es real, sino aparente que se puede derivar de las siguientes situaciones:

A) Cuando la empresa fusionante sea tenedora de acciones de la fusionada, y que debido al valor de mercado, tales acciones valen más a como las tiene registradas contablemente la empresa fusionante.

B) Que tal ganancia corresponda a utilidades de la fusionada, que no ha decretado su distribución por medio de dividendos y que en consecuencia han sido absorbidas por la empresa fusionante.

Respecto a los liniamientos y disposiciones que regulan el -- acto de fusión, la Ley del Impuesto Sobre la Renta se muestra cortante, sin ofrecer mayores apoyos para la mejor interpretación de sus disposiciones, quedandose en muchas de ellas con grandes vacíos, que medianamente se pueden suplir con el auxilio de otras leyes.

La fusión de sociedades mercantiles conviene ya que se produce un efecto de sinergia entre todas las sociedades, y que para -- efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta sea la empresa fusio- nante la que aporte la pérdida y absorba a las demás sociedades -- mercantiles.

CITAS BIBLIOGRAFICAS.

CAPITULO I

- (1) Baz González, Gustavo, "Curso de Contabilidad de Sociedades". Pag. 12.
- (2) De Pina, Rafael, "Derecho Mercantil". Pag. 80.
- (3) Op. cit. Baz González, Gustavo. Pag. 251.
- (4) Vázquez del Mercado, Oscar, "Fusión de Sociedades Mercantiles". Pag. 283.
- (5) Op. cit. Vázquez del Mercado, Oscar. Pag. 289 - 290.
- (6) Garriguez, Joaquín, "Curso de Derecho Mercantil" T.1. Pag. 322.
- (7) Op. cit. Garriguez, Joaquín. Pag. 956.
- (8) Tesis, Guzman Ramirez, Silvia, "Fusión de Sociedades" U.N.A.M. Pag. 19.

CAPITULO II

- (9) Mantilla Molina, Roberto, "Derecho Mercantil". Pag. 133.

CAPITULO III

- (10) Weston, FRed, "Administración Financiera". Pag. 552.

BIBLIOGRAFIA.

LIBROS

Baz González, Gustavo. Curso de Contabilidad de Sociedades, Editorial Olimpia, México 1982.

Pág. 12 - 251.

De Pina, Rafael, Derecho Mercantil, Editorial Madrid 1978.

Pág. 80

Garriguez, Joaquin. Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, - - Editorial Porruá, México 1977.

Pág, 322 - 998.

Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil, Editorial - - Porrua, México 1975.

Pág. 133.

Vázquez del Mercado, Oscar. Fusión de Sociedades Mercantiles, Editorial Porrua, México 1970.

Pág. 289, 290, 295.

Weston J. Fred. Fundamentos de Administración Financiera, Editorial Prensa Técnica, México 1984.

Pág. 550 - 560.

Pequeña y Mediana Empresa, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1983.

LEYES CONSULTADAS.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y Reglamento 1985, Editorial Temis, México 1985.

Código Fiscal de la Federación y Reglamento 1985, Editorial

Temis, México 1985.

Ley General de Sociedades Mercantiles 1982, Editorial Porrúa, México 1982.

Ley Federal del Trabajo 1984, Secretaría de Trabajo y Previsión Social, México 1984.

Ley del Seguro Social 1985, Editorial Teocalli, México 1985.

TESIS CONSULTADAS.

Castillo y González, Fernando. Fusión de Sociedades Mercantiles, Seminario de investigación contable, U N A M 1974.

Pág. 10 - 19.

Grajales Olvera, Jorge Alberto. Aspectos Fiscales de la Fusión de Sociedades, Seminario de investigación contable, UNAM 1974

Pág. 30 - 50.

Guzman Ramirez, Silvia. Fusión de Sociedades, Seminario de -- investigación contable, U N A M 1972.

Pág. 19

Romo, Carlos María. El Estudio del Impuesto Sobre la Renta en las Empresas Controladoras, Seminario de Investigación contable, U N A M 1982.

Pág. 1 - 4.

REVISTAS Y PERIODICOS

Diario Oficial de la Federación, 28 de Febrero de 1985,
Segunda Sección.

Regista Selecciones, Facultad de Contaduría y Administración,
Enero de 1985, Número 7.

Pág. 13 - 17.

Revista Contaduría Pública, No. 148 Enero de 1985. Artículo:-

Aspectos de inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto --

Sobre la Renta. C.P. y L. Enrique Calvo Nicolau.

Pág. 17